الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة الجامعات

جامعة عنابة

معهد العلوم الإقتصادية

نيابة مديرية الدراسات ما بعد التدرج

تصميم نظام محاسبي للتكاليف بالمؤسسات الصناعية الجزائرية

(دراسة ميدانية بالديوان الجهوي للحليب للشرق) "وحدة عنابة"

رسالة لنيل درجة الماجستير

اعداد

عبد الرزاق خليل

تحت إشراف :

د. عبد الأمير السعد

السنة الجامعية 1991 - 1992

أتوجه بالشكر الجزيل لكل من ساعدني بيد المساعدة لانجاز هذا العمل وأخص بالذكر :

- الأستاذ د. عبد الأمير السعد الذي أخذ من وقته كثيرا ليتفرغ لمتابعة وتوجيه واثراء البحث من كافة الجوانب .

- الصديقان عبد الناصر وحسن

- الصديق علي عيسى الذي بذل جهدا معتبرا - له مني كل التقدير - لكتابة هذه الرسالة بالرغم من بساطة الوسائل .

الفهــــرس
-000-

شهد النصف الأخير من القرن الحالي تطورا تكنولوجيا هاما كان من نتيجته توسع عدد من المؤسسات الاقتصادية في استخدام تقنيات الاعلام الآلي في معالجة المعلومات ولم تكن المحاسبة بمعزل عن ذلك التطور حيث ظهرت الكثير من الأنظمة المحاسبية التي تقوم على استخدام الحاسبات الالكترونية •

وفي خضم ذلك التقدم أصبحت المحاسبة بمثابة نظام رسمي للمعلومات يشتمل على العديد من الأنظمة الفرعية التي تختص بتوليد المعلومات المحاسبية المالية والتحليلية والادارية ذات الطابع الاقتصادي (1) •

والواقع انه كان ينظر الى النظام المحاسبي المالي ولمدة ليست بالقصيرة ، بأنه يفي باحتياجات الادارة ، ويقوم ذلك النظام على تسجيل العمليات التي تباشرها المؤسسة أولا بأول في دفاتر القيد الأولي ، على أن ترحل هذه القيود من وقت لآخر أو في نهاية الفترة الى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام ، وبناء على هذه الحسابات يتم اعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية المتمثلة في الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج •

غير أن تبويب الحسابات في ظل هذا النظام لم يكن ليساعد على توفير البيانات بقصد انتاج معلومات يفترض فيها الواقعية والصلاحية لاتخاذ مجموعة معينة من القرارات ، وتوصل هذه المعلومات لذوي الحاجة اليها بالطريقة المطلوبة وبالصورة المرغوبة •

بناء على ذلك ظهر النظام المحاسبي التكاليفي كنظام فرعي بجانب النظام المحاسبي المالي ليستجيب لهذا الغرض ، ومن ثم أصبح من أهم مقومات كفاءة الادارة وفعاليتها هو امكانية حصولها على معلومات منتجة عن طريق الاعتماد على نظام متطور وملائم لمحاسبة التكاليف •

ولما كان للمعلومات التكاليفية أهمية خاصة في الادارة المعاصرة ، فانها لم تجد بعد المكان اللائق بها ضمن نموذج تسيير المؤسسة الصناعية الجزائرية ، ولعل مرجع ذلك يكمن في عدة أسباب أهمها أن الاطار الاقتصادي السابق لم يشجع على تعميم هذا النوع من المعلومات ، بمعنى آخر لم ينصب اهتمام المسير أنذاك على معرفة اسعار تكلفة مؤسسة

بل أكثر من ذلك ، أنه لم يكن أصلا بحاجة لاثبات أسعاره للسلطة الوصية أو وزارة التجارة أو الادارة الضريبية في ظل غياب جهاز رقابي أو مقاييس محددة خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمؤسسات الولائية . (٢)

أما الآن وقد دخل الاقتصاد الوطني نظام اقتصاد السوق (+) فان الأمر يقتضي اعادة الاعتبار لمحاسبة التكاليف .

لذلك رأينا من الأهمية بمكان تصميم نظام محاسبي للتكاليف باحدى مؤسساتنا الصناعية والمتمثلة في الديوان الجهوي للحليب المشرق (وحدة عنابة) ، حتى نقف على مختلف العوائق التي تحول دون تحقيق الادارة الكلفوية أهدافها بهذه المؤسسة ، ثم محاولة ايجاد نظام تكاليفي ملائم يخدم رجال الادارة بها ، نظام تكون مخرجاته معلومات ذات قيمة ادارية نابعة من قدرتها على اشباع احتياجات المستفيدين من هذه المعلومات، وفق ذلك يمكننا تقييم النتائج لتشكيل قاعدة لطرح اشكالية تصميم نظام محاسبي للتكاليف وطني يهتدى به المسيرون في " قيادة " مؤسساتهم .

ونعني بكلمة تصميم هنا ، ماذهب اليه كل من KAST ROSENZWEIg بأنه ((وضع الخطوط العريضة ، رسم وتدقيق الحدود ، ويشمل توليف للخطوط والتفاصيل وغالبا ما يتطلب تحضير مخططات ورسومات أولية)) (٣) .

وعليه سنتناول موضوع بحثنا حسب الطريقة الكلاسيكية في بابين : أحدهما نظري والآخر تطبيقي ، وهذا حتى تكون الدراسة النظرية موجهة للجانب التحليلي .

سنعكف في الباب الأول الذي عنوناه " مقولة التكلفة اقتصاديا ومحاسبيا ، اجراءات حسابها ومراقبتها " الى دراسة مفهوم التكلفة اقتصاديا على أساس أن الدراسات الاقتصادية أسهمت الى حد كبير في دراسة التكاليف على مستوى المشروع الاقتصادي وبالتالي سنعمل

(+) لا ننطلق من هذا النظام لأننا لا نريد بناء خطاب اقتصادي اعتمادا على عناصر مستمدة من الخطاب الرسمي المتعارف عليه ، كما أن مجال بحثنا غير ملائم لذلك .

على توظيف الاسهام المعرفي لهذه النظرية في فهم معاني التكلفة ومحاسبها وذلك في الفصل الأول ، أما في الفصل الثاني فسنعرض اجراءات حساب ومراقبة التكاليف نظريا ، ولا يفهم من عرضنا على أنه هدفا في حد ذاته وانما وسيلة تهدينا لاختيار الاجراءات المناسبة عند وضعنا للنظام التكاليفي بالمؤسسة .

أما الباب الثاني الذي عنوناه " محاسبة التكاليف بالديوان الجهوي للحليب للشرق " ، فينصب اهتمامنا فيه على وضع نظام محاسبي للتكاليف بالمؤسسة انطلاقا من خصوصياتها الداخلية والخارجية ، لذا يأتي هذا الباب في ثلاثة فصول ، يهتم الفصل الأول وهو " الديوان الجهوي للحليب للشرق : عرض وتقديم " بميدان البحث ، حيث نعرض فيه استراتيجية المؤسسة الأم على مستوى الاقتصاد الوطني ، لمحة تاريخية عن نشأتها قبل ان ننتهي بعرض وحدة عنابة ، ونبين الأهمية الاقتصادية لهذه المؤسسة من حيث أنها تمثل قطاعا صناعيا استراتيجيا في الاقتصاد الوطني ، هذا القطاع الذي لم يخص بدراسة ميدانية على حد علمنا - رغم أهميته .

أما الفصل الثاني وهو " واقع محاسبة التكاليف بالديوان " ، فيهدف التعريف بكيفية التعامل مع عناصر التكاليف كلفويا بالمؤسسة ومدى صلاحية هذا التعامل على الصعيد العلمي والعملي ودرجة استفادة الادارة منه في انتاج القرارات التسييرية .

وبناء على ذلك سنكرس الفصل الثالث من هذا الباب لتحليل مسألة وضع مقومات لنظام تكاليفي بالمؤسسة يستجيب لأهدافها في التسيير وينطلق من واقعها الداخلي والمحيط الاقتصادي الذي تتحرك فيه .

وعليه سينطوي هذا الفصل على مبحثين ، يتناول المبحث الأول جملة من المقترحات والتوصيات حول حساب التكاليف من تحديد لوحدات ومراكز التكاليف ومعالجة محاسبية لمختلف عناصر التكاليف ، أما المبحث الثاني فسيعكف على تقديم اقتراحات حول مراقبة التكاليف بالمؤسسة .

الباب الأول

مقولة التكلفة إقتصاديا ومحاسبيا، إجراءات حسابها ومراقبتها .

الفصل الأول

1. مقولة التكلفة عبر النظرية الإقتصادية ، والنظرية المحاسبية .

1.1 مقولة التكلفة عبر النظرية الاقتصادية .

1.2 مقولة التكلفة عبر النظرية المحاسبية .

1 • 1 مقولة التكلفة عبر النظرية الاقتصادية

يحتوى مفهوم التكلفة من وجهة النظر الاقتصادية على معاني متعددة طبقا لزاوية التحليل التي ينطلق منها المحلل ، وطبقا للأهداف المرجوة من احتسابها والفترة الزمنية التي يغطيها ، فالتكلفة الاقتصادية تختلف عند الفرد عنها عند المجتمع ، كما أنها قد تحتوى على عناصر صريحة وعناصر خفية ، عناصر مادية ومعنوية ، وتختلف أيضا في الزمن القصير عنها في الزمن الطويل ، وغالبا ما يقصد بالتكلفة الاقتصادية من وجهة نظر المجتمع بقيمة موارد المجتمع المضحى بها في سبيل الانتاج أو الحصول على شيء ، ويتم قياس قيمة التضحية (أو تكلفة الشيء) بتلك المنفعة الضائعة التي كان من الممكن الحصول عليها في حالة استعمال بديل لنفس الموارد وهي ما يسمى بتكلفة الفرصة البديلة من الوجهة الاقتصادية •

فاذا كانت موارد المجتمع يمكن توظيفها في احدى النشاطين ولنكن مثلا صناعة الشاحنات أو صناعة السيارات فان تكلفة الفرصة البديلة لانتاج الشاحنات تتمثل في مقدار المنفعة أو (الأرباح) التي يتم التضحية بها نتيجة تحويل نفس الموارد من منتوج السيارات الى منتوج الشاحنات •

ويلاحظ أن التكلفة الاجتماعية تتضمن عناصر مادية وأخرى غير مادية خاصة وعامة ، لذلك تدرج تحت التكلفة الاجتماعية ، تلك التكاليف المتعلقة بالعناصر المستعملة في الانتاج كالموارد المادية والبشرية من مواد وآلات وقوة عمل ••••• الخ ، وموارد أخرى غير منظورة كالايجار المحتسب أو الفائدة المحتسبة والتي يسهل على المحلل تقييمها لكونها تمتلك سعرا بالسوق ، كما تتضمن عناصر غير مادية بيئية من الصعب قياس تكلفتها كالتدهور الذى يلحقه النشاط الانتاجي ببعض الموارد البشرية

والطبيعية للمجتمع •

أما التكلفة من وجهة نظر الفرد أو المؤسسة وهو ما يطلق عليه بالتكلفة الخاصة فهي تنطوي الا على تلك العناصر التي يتحملها هؤلاء، ولذلك فلا يعتمد بما يحصل للمجتمع من وفرات أو نقص في الموارد ، لهذا تعمل النظريات الاقتصادية على ايجاد أساليب عملية تكون كقاعدة في طريق تحصيل المؤسسة لتلك القيم التكالفية الخفية •

لقد مرّت مقولة التكلفة بمعناها الاقتصادي على مجموعة من الأسس النظرية التي تطورت ضمنها لتصل الى معناها الحالي ، فكانت مرحلةالاقطاع ومرحلة تطور الانتاج الحرفي التي شهدها الفكر الاقتصادي مقدمة لظهور التكلفة في العمل التي جاء بها الكلاسيك في اطار البحث عن كمية الانتاج والبحث عن تشكل السعر الطبيعي ، ثم أتت النظرية الكلاسيكية الجديدة لتضفي على مفهوم التكلفة طابعها الذاتي ، فأصبحت تعرف بمعاناة أو التضحية المنفصة التي يتحملها الرأسمالي والعامل من خلال قيامهما بالنشاط الانتاجي ، وجاء عرض فكرتهم في شكل منحنيات وأساليب رياضية لم تخل من الانتقادات مما جعل بعض الاقتصاديين يرون ضرورة تكييف هذه النظرية مع واقع المؤسسة وواقع الاقتصاد العالمي المعاصر •

بالنظر لمالمفهوم التكلفة من أهمية في الوقت الحاضر وما يثيره من مناقشات حول حدوده وعناصره وكيفية احتسابه على مستوى المؤسسة فقد أثرنا بحثه في خطوة أولى من الناحية النظرية الاقتصادية البحتة لما لها من تأثير على الاتجاهات النظرية في ميدان محاسبة التكاليف آخذين في الاعتبار التسلسل التاريخي لمفهوم التكلفة منذ العهد السابق للفكر الكلاسيكي بداية من العهد الاقطاعي الوظهور أفكار المدرسة الفيزيوقراطية ثم التكلفة في مفهوم الكلاسيك الجدد حتى الوصول الى آراء الاقتصاديين المعاصرين •

1 • 1 • 1 مرحلة ما قبل الكلاسيك :

اعتبر سبب مميزات هذه الفترة أنها كانت تهيئة للفكر الاقتصادي والاجتماعي لتقبل صيغة التكلفة في العمل بالمفهوم الكلاسيكي فكان المعترف به لهذه الفترة في ظل الاقطاع أنها نجحت في ازالة النظرة السلبية نحو العمل التي سادت العهد العبودي وكذلك اكتشافها لمصطلح السعر العادل الذي تمثل نفقات الانتاج والتداول أساسا لتحديده •

لقد اعتنق توماس الاكويني مفهوم السعر العادل على اعتباره تعويضا عادلا للصناع والحرفيين والتجار عن العمل المبذول من قبلهم ، ويرى في مكونات ثمن البضاعة بالسوق عناصر تكاليفية تتعلق بانتاج وتداول البضاعة التي يضاف اليها هامش ربح ، وبالتحديد فان سعر السوق يتشكل من :" ثمن المواد الأولية والأدوات المستهلكة في الانتاج ، نفقات تدريب المنتجين واطعامهم وقت العمل ، نقل البضاعة من مكان الانتاج الى مكان الاستهلاك التي يضاف اليها هامش ربح خاص بمخاطرة العمليات التجارية "• (4)

أما مرحلة ازدهار الانتاج الحرفي الفردي فقد شهدت الفترة الممتدة بين القرن الرابع عشر والخامس عشر أول طرح لمدلول التكلفة في العمل على يد ابن خلدون الذي يعتبر اقتصادي كلاسيكي قبل أوانه في حدود المعرفة الاجتماعية والاقتصادية التي سادت زمنه حيث تضمنت تكاليف الانتاج عنده كل من العمل الانساني أي المباشر وكذلك العمل المجسّد الذي تحتويه وسائل الانتاج والمواد التي صنعت سابقا وتستعمل في الانتاج (5) •

أما الفيزيوقراط فقد تركوا بوضوح بصمات أفكارهم على منطق التحليل الكلاسيكي خاصة فيما يتعلق بتقسيمات رأس المال المنتج •

لقد اعتنق آدم سميث وريكاردو الى حد كبير ما أتى به الفكر

الفيزيوقراطي من تمييز بين رأس المال الثابت ورأس المال في حالة الرواج مع اجراء تعميم للفكرة على جميع أنواع العمل المنتج زراعة كانت أو صناعة أو تجارة ، ونلمس هذا التأثير بعمق عند ريكاردو حيث يرجع الفرق بين رأس المال الثابت ورأس المال في حالة الرواج الى فارق في فترة الاستهلاك أخذا في ذلك عن (فرنسوا كيني) عندما يفرق بين الاسهامات الأولية السنوية في المجال الزراعي •

2 • 1 • 1 مفهوم التكلفة عند الكلاسيك :

عند محاولة ترتيب كتابات المفكرين الكلاسيك في التكلفة نتبين أن معالجة هؤلاء لهذه المسألة تطرح في اطار مناقشة موضوع القيمة على اعتبار مكوناتها مظهرا للتكاليف معبرا عنها بمفاهيم يقتضيها التحليل ، وبالتالي فان فهم مقولة التكلفة عند الكلاسيك تستدعي الوقوف على أهم أفكارهم حول نظرية القيمة وما يرتبط بها من تقسيمات لرأس المال المنتج •

لهذا يخص تحليلنا في هذا العنصر أهم مفكري التيار الكلاسيكي بدءا من سميث ثم ريكاردو وماركس ، لننتهي الى الكشف عن بداية ظهور الآراء المناقضة لمذهبهم •

أ) _ آدم سميث :

لقد أخذ آدم سميث من الفيزيوقراط جزءا هاما من تحليلهم لتكوين رأس المال خاصة فيما يخص تجزئة رأس المال الى ثابت وفي حالة رواج مع اجراء تعديل من شأنه الاعتراف بانتاجية كل أنواع العمل المشتغلة بانتاج السلع المادية ، فلم يعد لديه رأس مال زراعي ورأس مال

صناعي ورأس مال تجاري ، بل أصبح الكلام عن رأس المال المنتج بصفة عامة باعتباره يحدد تكاليف عوامل الانتاج المستخدمة .

ووفقا لهذا المفهوم عرّف سميث السعر الطبيعي بتكاليف عوامل الانتاج المستخدمة من أرض وعمل ورأس مال اضافة الى نفقات التسويق وذلك عندما يكتب :

((ان السعر الطبيعي يكون عنده سعر البضاعة لا أكثر ولا أقل لما يجب دفعه تبعا للمعدل الطبيعي في زراعة الأرض ، أجور العمال وأرباح رأس المال المستخدم في انتاج البضاعة ، تحضيرها واحضارها الى السوق)) (6) .

ومما يلاحظ في هذا التعريف أن سميث لم يذكر قيمة رأس المال الثابت في تحديد السعر الطبيعي وأكد في الواقع على أنه يتكون من أجر وريع وربح وهو ما يؤخذ على نظريته .

ويكتشف هذا النقص عند سميث عندما يميز بين رأس المال الثابت ورأس المال في حالة الرواج ، فبعد أن اعترف بقيمة البضاعة على أنها رأس مال متغير في شكل أجور وقيمة زائدة تحتوى على ربح وريع فانه يعتمد على اخفاء جزء من رأس المال الثابت حين يذكر :

((يمكن لقسم رابع .... أن يبدو ضروريا لتعويض رأس مال المزارع أو مكافأة بلى حيواناته وبلى سائر معداته الزراعية انما علينا أن نعتبر أن ثمن أى من المعدات الزراعية - ولنتخذ مثلا حصان الفلاحة - انما يتألف نفسه هو الآخر من العناصر الثلاثة المذكورة آنفا : ريع الأرض التي ربي عليها ،

السمز الذى يقوم بتسليف العنصرين الأولين ،الريع وأجرة العمل المنفق في التربية ، ويمكن لثمن الحبة اذا وبالتأكيد أن يحوى كلا من ثمن الحصان ونفقات اقامة أوده : وهذا لا يمنع أن يكون بكامله منحلا دوما مباشرة أو عند التحليل الى هذه العناصر الثلاثة نفسها : الريع العقارى العمل (يريد بذلك الأجور) والربح)) (7) .

بتجاهل سميث لرأس المال الثابت في تشكل القيمة ، يكون قد أغفل هذا جزءا من التكاليف وهي المنفقة على انتاج وسائل الانتاج باعتبارها نتاجا لعمل ماضي ، وقد يكون من دواعي موقف سميث هذا أنه لم يأخذ بقيمة العمل المجسد ، وبالتالي كان من الصعوبة عليه بمكان ترجمة رأس المال الثابت في شكل وحدات قياسية من العمل .

ركزنا حتى الآن على قيمة البضاعة وعناصر تكلفتها ما سمح لنا معرفة غياب عنصر التكاليف الثابتة والاقتصار على الجزء الرابع من التكاليف لكن لنسأل سميث عن ماهية هذان العنصران وماهي أسس التمييز بينهما ؟ هنا يجيب سميث عندما يكتب :

((يمكن استعمال رأس مال لتحسين أراضي أو شراء معدات وأدوات عمل وأشياء أخرى متشابهة يمكن لها أن تنتج دخلا أو ربحا دون تبديل مالكها أو تروج بشكل من الأشكال ، فيمكن تسمية هذه الرساميل اذن باسم الرساميل الثابتة ، ان المهن المختلفة تتطلب نسبا بينة الاختلاف بين رأس المال الثابت ورأس المال في حالة الرواج اللذين يستعملان فيها ..... ان لرأس مال معلم المهنة أو صاحب المصنع دوما قسما ثابتا ضرورة ، هو ذلك الذى يكون معدات مهنته .

ولكن هذا القسم يكون بالنسبة لبعض المهنيين صغيرا جدا ، بينما هو بالنسبة للآخرين كبيرا جدا ..... ويكون القسم الأكبر من رساميل جميع

هؤلاء (خياطين ، وصانعي الاحذية ونساجين) هو ذلك الذي في حالة الرواج ، كسأن يكون أجور عمالهم أو ثمنا لمواد هم الأولية ، والذي يعود اليهم بعد ، مع ربح في ثمن مصنوعاتهم)) (8) .

ومما يلاحظ في هذه الفقرة بعينها أن سميث عرف أدوات العمل على أنها رأسمال ثابت في حين اعتبر رأس مال في حالة رواج ذلك الجزء من المدفوعات على الأجور والمواد الأولية بما فيها المواد المساعدة التي يتم استرجاعها من قبل المنتج عند تصريف بضاعته ، كما تم اعتبار عامل تحول ملكية عنصر الانتاج كمقياس يميز بين نوعا رأس المال المنتج ، فاذا بقيت وسيلة العمل في حوزة المنتج لاستعمالها في دورة الانتاج اعتبرت من صنف رؤوس الأموال الثابتة اما اذا بيعت فتدخل في كتلة الرساميل في حالة الرواج .

لاشك أن هذا التفسير لرأس المال المنتج يغير جوهر المشكلة عن أصلها على أساس أن التميز الذي أخذ به سميث لم ينطلق من سيرورة الانتاج نفسها بل أنه انطلق من عملية الرواج (تحول ملكية رأس المال) ، وبمتابعة البحث عن مفهوم رأس المال المنتج عند سميث نلتقي من جديد بمعنى خاص لرأس المال في حالة الرواج يكون خلاله رأس مال التاجر بكامله من هذا الصنف اذ يقال أنه ((يتكون من الأقوات والمواد والمصنوعات بأنواعها طالما هي في حوزة تجار كل منها ، كما يتألف من المال اللازم لرواج هذه الأشياء ولتوزيعها)) (9) .

كما يبدو من هذا التعريف أن سميث يعتري اللبس فيما يخص التميز بين رأس المال التجاري (أي النقدي أو المالي) وبين رأس المال في حالة الرواج ، فمن المتعارف عليه أن الأموال النقدية المستخدمة من قبل التاجر لا تعتبر جزءا من رأس المال في حالة الرواج انما تشكل في حقيقة الأمر جزءا من أصول التاجر التي تستخدم في تمويل رأس المال الثابت أو رأس المال في حالة الرواج

وبالتالي لايمكن تصنيفها من قبل هذين النوعين من رأس المال •

باستعراض أفكار سميث حول القيمة يتضح أنه اكتفى في تحليله باحتساب رأس المال في حالة الرواج كمكونة تكاليفية لقيمة البضاعة مع تخليه عن عنصر التكاليف الثابتة وهذا رغم اعترافه برأس المال الثابت كأحد عوامل الانتاج وهو مالا يتفق وواقع العمليات الانتاجية بالمؤسسة المعاصرة اذ أن جزءا من تكلفة البضاعة تتشكل من القسط المبتلك من آلات وأدوات العمل ، كما يؤخذ على سميث خلطه بين رأس المال في حالة الرواج ورأس المال التجاري (أي النقدي) بالنسبة للتاجر •

فمن المعروف أن هذا الأخير لايعد لا من رأس المال الثابت ولا من رأس رأس المال في حالة الرواج وانما يعد مقابلا لرأس المال المنتج ككل •

ب) - ريكاردو :

مما لاشك فيه أن ريكاردو تأثر بالغ التأثر بسميث وكان همه علو وفاق في أغلب ماكتب ، غيرأن ذلك لم يمنعه من الانفراد ببعض أفكاره لي ورها •

وبالنسبة لنظرية القيمة فلقد أخذ ريكاردو بنظرية سميث التي تبني أساس قيمة السلعة على تكاليف انتاجها ، لكنه أخذ بعاملين فقط هما : العمل ورأس المال أي :-

تكاليف انتاج السلعة = العمل المبذول لانتاجها + رأس المال = قيمة السلعة •

وهكذا تخلى ريكاردو عن عنصر هام كان داخلا في معادلة سميث وهو الربح ثم طور نظريته الى أن وصل بها الامر الى اعتبار رأس المال الثابت ماهو في الواقع الا تراكم لعمل قديم •

ويتضح هذا التوجه عند ريكاردو عندما يذكر :

((الصياد في حاجة الى رأس مال معين ، فقد يكون محدد وه متراكم من قبله يسمح له بالرمي على فريسته ، فكيف يمكنه القضاء على قندسه أو أيله لو لم يكن لديه أي سلاح ؟ فقيمة هذه الحيوانات تتكون أولا من الوقت والعمل المستخدمان في القضاء عليها ثم الوقت والعمل اللازمان للصياد للحصول على رأسماله ، أي الحصول على السلاح الذي استعمله)) (10) .

نتبين من القول السابق أن ريكاردو اعتبر أن قيمة الفريسة تتضمن اضافة الى العمل المباشر والمتمثل في عملية الاصطياد وما يلزمها من وقت وجهد تتضمن كذلك عملا غير مباشرا وهو قيمة السلاح المستخدم من قبل الصياد كوسيلة انتاج باعتباره عمل متراكم سابق ، لكن يبدو أن ريكاردو هنا أدخل مجمل قيمة السلاح (كوسيلة انتاج) في حساب قيمة فريسته وهو شيء غير صحيح على أساس أن وسيلة الانتاج تستنفذ خدماتها تدريجيا في عمليات الانتاج ، وبالتالي يجب احتساب الا الجزء المستنفذ في عملية الاصطياد أي قسط الاهتلاك .

غير أن رأي ريكاردو المدرج لتكلفة رأس المال الثابت في القيمة سرعان ما ترك مكانا الى تحليل أقل منطقية حيث يستبعد فيه احتساب التكاليف الثابتة من قيمة البضاعة فيأخذ الا بعنصري العمل (أي الأجر) والربح (أي القيمة الزائدة) ، وهو ما دعى براسماى أن يعارض ريكاردو في هذا الموقف قائلا :

((ينسى ريكاردو أن كامل المنتوج لا يقسم الى أجر وربح فحسب وانما يتوجب أن يكون ثمة قسم ليعوض رأس المال الثابت)) (11) .

اذا كان ما ذكرناه يشكل قيمة السلعة ومكوناتها التكاليفية ، فما هي طبيعة هذه التكاليف ، وكيف يمكن التمييز بينها ؟

يميز ريكاردو بين قسمين من رأس المال المنتج ، رأسمال ثابت ويتمثل في الأدوات والأبنية ورأس مال في حالة رواج يتمثل في الأموال المخصصة للانفاق على الأجور .

أما في مجال الفصل بين قسمي رأس المال المنتج فان ريكاردو يضع حدودا تعتمد على طول فترة استهلاك رأس المال حيث يعمل على التأكيد أنه :

((وفقا لما يكون رأس المال سريع البلى ومتطلبا لتجديد انتقالي متعدد أو يكون استهلاكه بطيئا ، فهو يصنف رأس مال في حالة رواج ورأسمال ثابت)) (12)

يبدو بوضوح من هذا التقسيم تأثر ريكاردو بالفكر الفيزيوقراطي حيث كان يتم التمييز بين الاسهامات الأولية والاسهامات السنوية في المجال الزراعي بزمن استهلاكها فنجد عند كيني أن الفرق بين هذين الاسهامين مرجعه الفارق في الاستهلاك وهو تقسيم يتجاهل طبيعة العملية الإنتاجية ودور كل قسم من رأس المال المنتج في سيرورة الانتاج (أي مساهمته فيها) اذ أن العبرة هو بكيفية دخول رأس المال المنتج في قيمة البضاعة أو كما يعبر عنه ماركس نزول قسم رأس المال في قيمة البضاعة .

ولن نغادر أفكار ريكاردو حتى نقف على رؤيته في التكاليف الزراعية فهو يعتبر من القائلين بما يعرف ((بقانون الخصوبة المتناقصة)) في القطاع الزراعي الذي اكتشفه الفيزيوقراطي تيرقو TURGOT حيث يرى أن فعالية توظيف رساميل اضافية في الزراعة لا تتزايد بل تتناقص وذلك لأن كمية المنتوج المحققة من توظيف الرأسمال الاضافي تتناقص مع كل انفاق جديد ، ولهذا فمهما حاول المزارع زيادة محصوله في القطعة الزراعية الواحدة فانه لن يتمكن من ذلك ، فالانتاج يمر بثلاث مراحل : المرحلة الأولى يكون فيها ارتفاع المحصول أكبر من ارتفاع التسليفات المقدمة ، أي تكاليف الانتاج ، المرحلة الثانية يكون عندها تزايد المنتوج متناسبا مع تزايد التسليفات الى الأرض ينتج تزايد في المحصول لكن بأقل نسبة من ارتفاع التسليفات ، وهنا تكون فترة الغلة المتناقصة والتكاليف المتزايدة ، وقد كان لهذا القانون الأثر البالغ في تفسيرات النظرية الحدية لتكاليف المشروع كما سنرى ، حيث رسمت منحنيات التكاليف

المتوسطة والحديثة على شكل حرف L •

ويجب أن نشير هنا الى أن هذا القانون أغفل عن بعض العوامل التي قد تبطل أو على الأقل تعطل ظهور مرحلة تناقص المردودية الزراعية أهمها التقدم التقني في الزراعة باستخدام الآلات والطرق العلمية الحديثة كاستعمال أساليب الري الجديدة (الري المحوري) ، استخدام بذور ذات نوعية جيدة التوسع في الأراضي الزراعية على حساب الصحارى والمناطق الجبلية وحتى شطوط البحار ، لمجمل هذه الأسباب لم يتأخر بعض الاقتصاديين على رفض هذا القانون وأعتبروه ابتعاد عن الواقع الاقتصادى المعاصر ومن هؤلاء الرافضين نجد لينين يصرّح :

((••••• ان قانون تناقص خصوبة الأرض لا يصدق على الاطلاق في ظروف التقدم التقني واستمرار تحسن طرق الانتاج ، واذا كان لهذا القانون من أثر نسبي و مشروط فيقتصر على الحالات التي لايتحسن فيها المستوى التقني)) • (13)

قد يكون من المفيد أن نقول رغم تطوير ريكاردو لنظرية القيمة في العمل التي مهدت لظهور نظرية فائض القيمة الماركسية كما سنرى ، فانه كاد أن يفقد مادة صوابه خاصة عندما تأرجحت أفكاره بين الأخذ بكامل تكاليف رأس المال الثابت في تكلفة البضاعة حينئذ (حيث لم يصل بعد لمفهوم الاهتلاك) والتخلي عنها أحيانا ، كما كانت من سلبيات نظريته ذلك التقسيم الذى اعتمده في التمييز بين رأس المال الثابت ورأس المال في حالة الرواج والذى أرجعه الى الفارق في فترة استهلاك رأس المال وليس لكيفية دخوله في قيمة المنتوج ، وأخيرا لا نعتقد أننا بحاجة لمزيد من التوضيح كي يظهر لنا خطأ ريكاردو عندما أخذ بقانون الغلة المتناقصة ، فان ذلك أضحى واضحا بعد التعرف على العوامل التي تبطل مفعول هذا القانون •

جـ) ـ ماركس :

-0-0-0-0-0-

وجاء الفكر الماركسي تطويرا لآدم سميث وريكاردو ولادراك القيمة في صيغة نفقات العمل الضرورية اجتماعيا على انتاج سلعة ما وأخذ بهذه النفقات أساسا لتحديد ثمن البضاعة .

والتزاما بنظريته فقد أدرك ماركس أن العمل يتخذ شكلان عمل مباشر ويتمثل في قوة العمل المنفقة على انتاج البضاعة ، وعمل غير مباشر تجسده وسائل انتاج المشروع بوصفها نتاج لعمل ماضي متراكم ، وعلى ذلك فان تكلفة الانتاج هي في الواقع نفقات العمل تلك .

لذا فان فهم مدلول رأس المال المنتج بالمعنى أعلاه له أهمية بالغة في دراسة التكاليف من الوجهة الماركسية ، وفي هذا السياق يجب أن نميز بين تصنيفين من التقسيمات في مكونات رأس المال المنتج وهما رأس المال الأساسي (الدائم) ورأس المال في حالة الرواج (الدوري) من جهة ورأس المال الثابت ورأس المال المتغير من جهة ثانية ، أما عن التقسيم الأول فهو يأخذ بخاصية استهلاك رأس المال في العملية الانتاجية ، ففي حين يشترك رأس المال الأساسي (كالتجهيزات ، أبنية ، مصانع ، الخ ....) في العملية الانتاجية بقيمة امتلاكه مع احتفاظه بخواصه الاستعمالية لمدة طويلة حيث يسترد الرأسمالي تدني قيمة آلاته من دفعات متتالية في صورة نقدية ، نجد أن الرأسمال في حالة الرواج (الدوري) يستهلك كليا خلال الدورة الانتاجية الواحدة ويسترده المنتج عند بيع بضاعته ، ومن قبيل رأس المال هنا نذكر أجور العمال ، المواد الأولية الرئيسية والمساعدة ، الخ ..

ونلتقي بعرض أوضح لهذا التقسيم عندما يقال :

رأس المال هو ذلك الجزء من رأس المال المنتج الذي يساهم بأكمله في عملية الانتاج بشكله الطبيعي مدة طويلة حيث تنتقل قيمته الى السلعة على

دفعات في صورة نقدية (آلات، بنايات ، الخ) وتطلق تسمية الاستهلاك على الجزء الذى يستهلك سنويا من الرأسمال الاساسي ، ويتوقف مقدار الاستهلاك عن ظروف طبيعية كالتآكل والبلى أو ظروف تقنية كالامتلاك المعنوى الكامل نتيجة ظهور آلات جديدة ذات مواصفات تقنية أفضل ، أما الرأسمال الدورى فهو ذلك الجزء من الرأسمال المنتج الذى تستهلك قيمته بالكامل في خلال كل دورة والذى تعود قيمته للرأسمالي بالكامل بمجرد تصريف السلع، وهو يتضمن أجور العمال والخدمات ونفقات الوقود والمواد المساعدة والأدوات البسيطة وما شابه ذلك (14) .

لكن تقسيم رأس المال المنتج بالطريقة أعلاه يرى فيه ماركس اخفاء للدور الذى تقوم به قوة العمل في خلق القيمة فعلى عكس مواد العمل لايقوم العامل بنقل قيمة عمله (أجره) الى المنتوج انما يخلق قيمة جديدة يستغل جزء منها لاعادة انتاج قيمة قوة العمل لذلك فان تصنيف الأجور في كتلة المواد الأولية والقوة المحركة ، الخ ، وفقا بلتها بالرأسمال الأساسي من شأنه أن يخفي جوهر الاستغلال للرأسمالي وارتكازا على هذا المبدأ فان ماركس يميل الى استخدام تصنيف شان لرأس المال المنتج يكون الكلام فيه عن رأس المال الثابت ورأس المال المتغير ويتكون رأس المال الثابت من وسائل الانتاج أى مواد أولية ومواد مساعدة وأدوات عمل فيما تمثل قوة العمل رأسمال متغير .

لكن ما المقصود باصطلاح ثابت ومتغير وما هي الحدود التي تمكننا من الفصل بين مفهومي رأس المال؟ وهو السؤال الذى يرد عليه ماركس بقوله :

((أثناء الانتاج لايتغير الجزء من رأس المال الذى يتحول الى وسائل انتاج يعني الى مواد أولية ، ومواد مساعدة وأدوات عمل

لايغير اذا من قيامن قيمته ولهذا السبب نسميه الجزء الثابت من رأس المال ، أما الجزء من رأس المال المتمثل في قوة العمل يغير على العكس من قيمته خلال الانتاج ، انه ينتج معادله المخاص ، وبالاضافة اليه زيادة قيمة زائدة تستطيع هي نفسها أن تتغير وتكون أكبر وأصغر (15) .

عكذا يتضح من التعريف السابق أن ماركس يتخذ من كيفية دخول النفقة في قيمة المنتوج كمعيار للفصل بين قسمي رأس المال ، ففي الوقت الذي يدخل رأس المال الثابت في حدود قيمته بالمنتوج النهائي فان الرأسمال المتغير يختلف بالاضافة الى مقابل النفقة على قوة العمل (الأجور) قيمة جديدة تذهب الى صندوق الرأسمالي ، لذا فان الثبات والتغير لايجب أن يفهم منه بقاء الجزء الأول من رأس المال على حاله كما وسعرا بينما يكون للشق الثاني التغير والثبات لكن العبرة بكيفية نزول كل جزء من رأس المال الى قيمة المنتوج .

ويعبر ماركس عن رأيه هذا عندما يذكر:

((ان مفهوم رأس المال الثابت لايستبعد بأية صورة من الصور تغييرا في قيمة أجزائه المكونة ، فقد تتغير كمية أو سعر المواد الأولية أو الآلات الخ ... ، ولهذا السبب نفسه تتغير نسبة القيمة التي تنقلها الى المنتوج ففي كلتا الحالتين ينشأ تغير للقيمة خارج حركة تطور الانتاج حيث تعمل الآلة كأداة وفي هذه الحركة لا تنقل أبدا قيمة أكبر مما تملكه هي نفسها)) (16) .

((وكما أن تغيرا في وسائل الانتاج على رغم رد الفعل الذي يحدثه فيها حتى بعد دخولها في حركة تطور العمل ، لايغير شيئا من طابعها من حيث رأس المال الثابت ، فذلك التغير المتأتي في النسبة بين رأس المال الثابت ورأس المال المتغير لايمس شيئا من اختلافهما الوظيفي)) (17) .

وهذا التأكيد يوضح من جديد الأساس الذي اعتمده ماركس في

تصنيفه لرأس المال وهو خاصية نقل القيمة الى المنتوج الجديد ، وعليه فلا علاقة للثبات أو التغيير في رأس المال بثبات أو تغير أسعار وكميات أجزاء رأس المال المنتج ، فالتجهيزات والآلات لاتستطيع مهما اختلفت كمياتها وأسعارها لاتستطيع نقل كمية الى المنتوج أكبر مما تملكه هي نفسها بينما ينقل ويحفظ العامل قيمة وسائل الانتاج من مواد وآلات لقيمة المنتوج الجديد ويزيد في نفس الوقت قيمة جديدة تفيض عن قيمة وسائل الانتاج ووسائل معيشته (أي الأجور) (18) .

ان التقدم الذي حققه ماركس عن سابقيه (خاصة ريكاردو) في مجال دراسة التكاليف هو أنه استطاع أن يميز بين مفهومي القيمة والتكلفة اللذان كان يخلط بينهما قبله ، ومن هنا جاءت التفرقة في نفقات الانتاج الفعلية ونفقات الانتاج الرأسمالية ، حيث تمثل الأولى تكاليف العمل المبذولة في انتاج البضاعة ، بينما تمثل الثانية ماينفقه الرأسمالي على البضاعة اضافة الى هامش ربح ، لهذا فان ماركس يعتبر أن ((الربح ليس ناتجا عن ان السلعة تباع بأعلى من قيمتها وانما عن كون السلعة تباع بأكثر من قيمة النفقات التي دفعها الرأسمالي على انتاجها)) (19) .

كما اعتبر ماركس أن جزءا من نفقات الرأسمالي تخصص لتغطية النشاطات غير الانتاجية كنفقات الرواج ، فرغم أن قيمتها تزيد في ثمن البضاعة (مثل نفقات النقل ، الاعلانات ، الخ ..) فهي تحتفظ بطابعها غير المنتج لأنها تنشأ عن تغيير شكل البضاعة فحسب ، ولا تزيد قيمة البضاعة ولهذا نجد ماركس يعيب عن الطبقة الرأسمالية عند مساواتها بين التكاليف الانتاجية وغير الانتاجية

اما عن تلك العوامل المؤثرة على نفقات العمل الضرورية اجتماعيا لانتاج البضاعة فاننا نلتقي بقائمة من المؤشرات يمكن ايجازها في مستوى التجهيز التكنيكي للعمل ، التأهيل ، الخبرات ، ثقافة العاملين ، شدة العمل ،

درجة استخدام نتائج التقدم العلمي والتكنولوجي ، حجم وفعالية وسائل وسائل الانتاج وتركز وحجم الانتاج والشروط الطبيعية والجغرافية (20) .

لقد وضع ماركس حدودا أوضح وأكثر احكاما للتمييز بين أنواع التكاليف فان نظريته كانت متسمة بأكثر تناسق ، لقد ميز بين نفقات العمل المباشر ونفقات العمل غير المباشر واعتبر كلاهما مكونات تكاليفية للقيمة ، وعلى ذلك فان تكلفة الانتاج الضرورية اجتماعيا بتعبير ماركس تعادل النفقات على رأس المال الثابت ورأس المال المتغير .

يفهم من أفكار ماركس أن القانون أو الشرط الذي يمارس تأثيرا في تشكل القيمة الوسطية لعمل على صعيد مجموع العالم يتمثل في النفقات الوطنية للعمل ذو النوعية العادية ... أي لحد الشدة الانتاجية الوسطية (21) وعليه فان كل سعر يستند في الأساس الى التقدير الاجتماعي للعمل النافع والضروري اجتماعيا ، والى القوة الانتاجية لهذا العمل .

رغم مايرتبط بهذا الموقف " مقولة المنفعة الاجتماعية " من مسائل واقعية وموضوعية ، فانه سيكون من التبسيط استنتاج القيمة العالمية الوسطى انطلاقا من القيم الوطنية للبلدان المشكلة للاقتصاد العالمي ، ومرجع ذلك كون نفقات العمل الدولية الضرورية اجتماعيا ليست وسط حسابي بسيط لنفقات العمل الضروري الاجتماعي على المستوى الوطني ، نظرا لاختلاف معنى الحاجات على صعيد الاقتصاد العالمي عما هو عليه على الصعيد المحلي لكل بلد ، وهذه الحقيقة تستوجب اعادة تأويل لمفهوم القيم الاستعمالية والتبادلية وملموسة وخصوصية اشتغالها على المستوى الاقتصادي العالمي حيث نلتقي بعديد القيم الاستعمالية لاتحضى باعتراف اجتماعي في السوق العالمي (22) .

بالرغم من اختلاف رواد النظرية الكلاسيكية حول عناصر التكلفة التي يؤخذ بها وكذا طرق تقسيم رأس المال الى ثابت ومتغير أو دائم ودوري (في حالة رواج) فان هؤلاء يجمعون على معيار اقتصادي واحد يعبرون عنه بأنه مجموع التكاليف أو المنفعة التي تدخل في انتاج سلعة من السلع واستنتجوا أن العمل هو أساس القيمة وهو الذي يحدد نفقة انتاج السلع .

لكن هذا الاتجاه النظري لم يدم طويلا في أوربا حيث ظهر جناح من الخصوم الذين وقفوا بصراحة ضد رواد هذه النظرية ، مذكرين بأن العمل لا يعتبر مقياسا للقيمة في كل الظروف وبالتالي فهذه النظرية تعجز عن تفسير قيمة بعض الأموال كالموارد الطبيعية التي تمتلك قيمة دون أن يكون للانسان دخل فيها أو بعض الأعمال الفنية والأدبية والتي لا يمكن ارجاع قيمتها الى عدد الساعات المنفقة في انجازها ، وقد انتهى الأمر بهؤلاء المعارضين الى الأخذ بمقولة نفقات الانتاج الذاتية التي تفسر كمية القيمة بحجم المعاناة التي يتحملها العمال والرأسماليين .

ومن أصحاب هذا التيار نذكر ابرزهم وهما سنيور وجون ستوارت ميل ، يعتبر سنيور أن " معاناة الانسان " أساس نفقات الانتاج والقيمة ، أي معاناة العامل بجهده الجسدي والمعنوي أثناء العمل ومعاناة الرأسمالي المتمثلة في امساكه من الانفاق الاستهلاكي ، وانتظاره فترة طويلة لاسترداد ما أنفقه ، أما حجم المعاناة أي كمية نفقات الانتاج والقيمة فقد تحدد جميعها بالمنافسة الحرة وتقلب العرض والطلب (23) .

أما جون ستوارت ميل فقد استبعد كليا تحديد القيمة بنفقات العمل الضروري اجتماعيا ، ورأى في رأس المال شكلين ، الشكل الأول كنتاج للعمل " رصيد متراكم من العمل " وشكل ثان وهو أن الرأسمال هو " انتاج الامساك عن الاستهلاك الحاضر من أجل الفائدة المستقبلية " (24) .

وبانتقال هذا التيار بنظرية التكاليف من مجال الانتاج " نفقات العمل " الى مجال الاستهلاك في شكل "معاناة" يكون قد ابتعد كليا عما أتى به الفكر الكلاسيكي ومهد السبيل للدخول في تفسيرات الفكر الكلاسيكي الجديد في اطار نظرية التحليل الحدي .

٣ . ١ . ١ مقولة التكلفة عند الكلاسيكيين الجدد :-

شهد النصف الثاني من القرن التاسع عشر تحولا خطيرا في مكونات المجتمع الرأسمالي حيث أدى تطور الطبقة العاملة الى تنظيم صفوفها داخل مؤسسات نقابية وسياسية اعتنقت أغلبها الأفكار الاشتراكية وحتى الماركسية مما أصبح يشكل تيارا مناهضا للفكر الرأسمالي السائد ، لهذا كان لابد من مواجهة تلك الأفكار الجديدة عند جذورها وهي النظرية الكلاسيكية وما تنطويه من نظرية القيمة - العمل ، ومن هنا كانت نقطة الانطلاق للأفكار الكلاسيكية الجديدة لايجاد بديل لما جاء به الكلاسيك ، وفي البحث عن هذا البديل يحاول الكلاسيكيون الجدد عن طريق النظرية الحدية التخلي عن تكاليف العمل كأساس لتحديد القيمة ووجدوا في المنفعة مقياسا للقيمة والتكلفة حيث نجد من جديد عند أ. مارشال مفهوم التكلفة الذي التقينا به عند سنيور وس. ميل ، لكن معبرا عنه في شكل " انعدام منفعة (+) " يتحملها الرأسمالي والعامل وما يحدد نشاطهما الانتاجي .

هذا وقد عرف موضوع التكلفة وفقا لتصور الجديين تقدما ملموسا حيث انشغلوا بالعوامل التي تحدد الكميات التي ينتجها المشروع في الشروط السائدة في السوق (أي دالة العرض) فلم يعد الكلام عن كمية السلع المعروضة في السوق كما يقرأ في كتابات الكلاسيكيين خاصة عند سميث حين رواسعار السوق

(+) DESUTILITE

ومقابلته بالسعر الطبيعي ، هذا الأخير الذي يرتكز على تكاليف الانتاج ويسود في الفترة الطويلة بفضل المنافسة وحوله يدور سعر السوق ، وكذلك عند ريكاردو عندما يتكلم عن كمية معينة من الأموال موجودة في السوق (25) .

وقد لعبت نظرية توازن المشروع دورا كبيرا في تطوير نظرية التكاليف الحديثة ومؤداها ان المشروع يهدف الى الحصول على أكبر اشباع أو منفعة (أي ربح) أو أقل تكلفة في شروط المنافسة الكاملة .

هذا فيما يتعلق بالتكاليف التي يحسبها المشروع وهو بصدد اعداد قوائمه المالية غير أن مفهوم التكلفة لدى الحديين لم يتوقف عند تلك التكاليف انما اتسع ليشمل عناصر التكاليف التي يتحملها المجتمع في سبيل انتاج ناتج ما ، وهو مايسمى بالتكاليف الاجتماعية .

لهذا سنميز في دراستنا للتكاليف من وجهة نظر الحديين بين تكاليف خاصة وهي تلك التكاليف التي عادة ما يحسبها المشروع خلال اعداده لدفاتره المالية وتتمثل في قيمة ما أنفق على عناصر الانتاج المستخدمة لانتاج منتوج ما ، وتكاليف اجتماعية تتمثل مايتحمله المجتمع في سبيل انتاج هذا الناتج وهي تكاليف غالبا مايهملها المشروع في حساباته لأسباب سنراها في حينها .

أولا : التكاليف الخاصة :-

يقوم المنظم وفقا لنظرية المشروع (26) بتجميع عناصر الانتاج لتحقيق أقصى ربح ولتحقيق ذلك يتعين على المنظم أن يتخذ قرارا بشأن اختيار الطريقة الفنية التي يتبعها في الانتاج أو مايسمى بدالة الانتاج والتي عن طريقها تتحدد كميات المدخلات المختلفة التي تدخل في سيرورة الانتاج ولكي يكون المشروع رشيدا (+) يتعين أن يتمثل في اختيار الطريقة الانتاجية

(+) أي اقتصاديا وعقلانيا .

(أو التكنولوجيا) أو التوليفة التي تجعل كميات المدخلات المستخدمة في انتاج كمية معينة من الناتج بأقل ما يمكن مع افتراض اثمان عناصر الانتاج معلومة .

يتضح حتى الآن أن نفقة الانتاج تتحدد بعاملين ، كمية المدخلات اللازمة لانتاج وحدة من المنتوج ، وأثمان هذه المدخلات (أي عناصر الانتاج) المستعملة ..

ولكن نفقة الانتاج لا تتأثر بهذين العاملين فقط ، بل ان مستوى الانتاج له دور أساسي في هذا المجال ، ففي الواقع العملي للمؤسسة نجد أن نفقة الانتاج تتأثر بمستوى نشاط المشروع وهو مستوى يمكن تغييره بتغيير حدة استغلال الطاقة المتوفرة أو بتغيير حجم المشروع نفسه كبرا وصغرا ، لمواجهة تغيرات الطلب على سلعة المؤسسة ، وهو ما يتطلب فترة زمنية قد تطول لاحداث هذه التغيرات .

لهذا يدرس أ. مارشال تكاليف الانتاج بافتراض وجود فترتين ، الأولى قصيرة والثانية طويلة حيث يذكر أن :-

الفترة القصيرة هي الفترة التي يمكن فيها رفع الانتاج في ظروف القدرات الانتاجية المتوفرة ، أما الفترة الطويلة فتكون فيها كل التكاليف متغيرة بما فيها مستوى التجهيزات (27) .

يتضح من التعريف السابق أن مارشال لم يركز في تقسيمه للفترات الزمنية على طول هذه الفترات وانما ركز على امكانية أو عدم امكانية تغيير عامل الانتاج في العملية الانتاجية تجاوبا مع طلب السوق على سلعة المشروع وعليه لا يمكن التعبير عن هذه الفترات بوحدات زمنية محددة .

لذا نهتم في عرضنا للتكاليف الخاصة لدى الحديث بفترتين ، بالتكاليف في الفترة القصيرة ثم التكاليف في الفترة الطويلة .

أ) التكاليف في الفترة القصيرة :
-0-0-0-0-0-0-0-0-0-

كما سبق ذكره اذا في هذه الفترة تتوفر المؤسسة على عوامل انتاج ثابتة ليس بامكانها تغييرها هناء وتتكون أساسا من التجهيزات ، المباني ، أجور الاطارات ، الخ ... وتتحملها المؤسسة في أي مستوى من الانتاج ، أما العناصر الأخرى فهي متغيرة أثناء الفترة كالقوة المحركة ، أجور العمال المباشرة ، تكلفة المواد الأولية .

ولفهم الاتجاه العام للتكاليف في الفترة القصيرة ينبغي دراسة التكاليف التالية وخصائص كل منها وهي : التكلفة الكلية ، التكلفة الثابتة المتوسطة (أو الوحدوية) ثم التكلفة الحدية .

1) — التكلفة الكلية :

وهي تمثل مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة .

أ) التكاليف الثابتة (C F) :

وهي تكاليف مستقلة عن حجم الانتاج ، فلا يتغير مستواها بتغيير مستوى النشاط ، وقد تحتوي على الاهتلاكات ، مصاريف صيانة البنايات ، التأمينات ، تسديد الديون ، الايجار ، قسم المصاريف العامة ، فكل هذه التكاليف يتحملها المشروع مهما كان مستوى النشاط (ملحق رقم 1 شكل 1) .

ب) التكلفة المتغيرة :
-0-0-0-0-0-

وهي ذلك القسم من التكاليف الذي يتغير مستواه بتغير مستوى الانتاج ، فهو دالة لمستوى الانتاج ، وبالتالي يمكن التعبير عنه رياضيا على النحو التالي :-

$$\therefore CV = f(Q)$$

ومن قبيل التكاليف المتغيرة قد نجد مثلا أجور العمال المباشرة ، القوة المحركة ، المواد الأولية ، ويمكن أن نلاحظ أن جزءا من هذه التكاليف يتميز تغيره بشكل نسبي مع تغير حجم الانتاج كما هو الحال فيما يخص استهلاك المواد الأولية ، فالمعامل الفني للانتاج أي العلاقة بين الاستهلاك الوسيطي والانتاج الاجمالي يبقى ثابتا ، فيما يتميز قسم ثان من هذه التكاليف بتغيره، لكن ليس بشكل نسبي مع تغير الانتاج وذلك بفضل قانون المردوديات غير النسبية لعوامل الانتاج ومن قبيل هذا النوع من التكاليف نجد تكلفة العمل .

وبما أن التكلفة الكلية تمثل مجموع التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة فيمكن كتابتها بالمعادلة التالية :

$$CV = f(Q)$$

بما أن $CT = CV + CF$

اذن $CT = CF + f(Q)$

2)ـ التكاليف المتوسطة (أو تكلفة الوحدة) (CM) :ـ

وهي عبارة عن التكلفة الاجمالية لوحدة واحدة من المنتوج وبالتمييز بين الثلاثة أنواع من التكاليف الكلية التي رأيناها سابقا ، نحصل على ثلاثة أنواع من التكاليف المتوسطة وذلك بقسمة التكاليف السابقة على عدد الوحدات المنتجة .

1) التكلفة الثابتة المتوسطة (CFM) ، ملحق رقم 1 شكل 2):

وهي حاصل قسمة التكاليف الثابتة على عدد الوحدات المنتجة .

$$CFM = \frac{CF}{Q}$$

ويتميز منحنى التكاليف الثابتة المتوسطة بأنه يميل الى التناقص،

مع ارتفاع الكميات المنتجة نظرا لتوزيع التكلفة الثابتة على عدد متزايد من الوحدات لهذا فان الانتاج على نطاق واسع يتضمن ما يسمى بوفورات الحجم .

ب) التكلفة المتوسطة المتغيرة (CVM) :

وهي حاصل قسمة التكاليف المتغيرة على عدد الوحدات المنتجة .

ويمر منحنى التكلفة المتغيرة المتوسطة (ملحق رقم 1 شكل 2) بثلاثة مراحل حيث يميل للتناقص في فترة اولى ثم في فترة ثانية يأخذ في التزايد في مرحلة أخيرة ليتخذ شكل حرف U .

ج) التكلفة الكلية المتوسطة (CTM) .

وهي حاصل قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة .

$$CTM = \frac{CT}{Q} = \frac{CF + CV}{Q} = \frac{CF}{Q} + \frac{V(Q)}{Q}$$

ويمكننا الحصول على منحنى التكلفة الكلية المتوسطة بجمع منحنيا التكلفة الكلية الثابتة والتكلفة الكلية المتغيرة (ملحق رقم 1 شكل 2) ويتخذ منحنى التكلفة الكلية المتوسطة شكل حرف U مائل نحو اليمين بفعل التكلفة المتغيرة المتوسطة (CVM) فيما يميل الى التسطح بفعل منحنى التكاليف الثابتة المتوسطة (CFM) أما عندما يرتفع حجم الانتاج فان منحنى التكلفة المتغيرة المتوسطة (CVM) يقترب من منحنى التكلفة الكلية المتوسطة (CTM) لكون هذا الأخير يحتوي على كميات متناقصة من التكاليف الثابتة المتوسطة .

3) التكلفة الحدية (Cm) :

ويعرف هذا النوع من التكاليف بأنه ذلك التزايد الحاصل في التكاليف نتيجة ارتفاع وحدة اضافية من المنتوج ، وبالتحديد فهي

تعبر عن تغير التكلفة الكلية الناتج عن تغير الانتاج بكميات متناهية في الصغر

أى $Cm = \lim de \frac{\Delta ct}{d Q}$

عندما ΔQ يميل الى الصفر •

وبما أن التكاليف الثابتة مستقلة عن مستوى الانتاج فان التكلفة الحدية لاتحتوى على تكاليف ثابتة •

ونلاحظ في الشكل (ملحق 1 شكل 2) أن منحنى التكلفة الحدية Cm يبدأ بالانخفاض مع بقائه تحت منحنى التكلفة الكلية المتوسطة CT لأنه لايحتوى على تكاليف ثابتة ، ثم يبدأ في الارتفاع ابتداءاً من دخول المؤسسة في فترة المردوديات الحدية المتناقصة ليقطع منحنيات التكلفة المتغيرة المتوسطة والتكلفة الكلية المتوسطة في المستويات الدنيا لكل منهما (أى النقاط M و N) •

ويمكن تفسير منحنيا التكلفة الكلية المتوسطة C T ومنحنى التكلفة الحدية c m بالشكل التالي :-

فما دام انتاج الوحدات الحدية يتكلف اقل من الوحدات السابقة فان التكلفة الحدية تكون بالضرورة أقل من التكلفة الكلية المتوسطة Cm < C T فعند هذه النقطة يكون منحنى التكلفة الكلية المتوسطة في أدنى مستواه أما عندما يكون Cm > CT فان منحنى التكلفة الكلية المتوسطة يكون في تزايد •

كانت هذه هي خصائص التكاليف اذا ماغيرنا من انتاج المشروع بالحفاظ على مستوى تجهيزاته أما اذا عمل المشروع على تغيير مستوى انتاجه تجاوبا مع طلب السوق باحداث تغييرات على تجهيزاته فاننا ننتقل الى التكاليف في الفترة الطويلة •

ب)- تكاليف الانتاج في الفترة الطويلة :

تدرس تكلفة الانتاج في هذه الفترة كدالة للتغيرات الحاصلة على مستوى الانتاج مع افتراض أن أثمان المدخلات معطاة ، وهنا تعتبر كل عناصر الانتاج متغيرة بما فيها التجهيزات ، وعليه فلا وجود لمفهوم التكلفة الثابتة في هذه الفترة ...

ويلجأ المشروع الى منحنى التكلفة في الزمن الطويل في مجال اتخاذ قرارات تحدد مستوى الانتاج في هذه الفترة بمناسبة مواجهة الطلب (المتزايد والمتناقص) على سلعة المشروع ، وبذلك بتغيير أحجام التجهيزات توسيعا أو تقليصا (28) وهكذا تستطيع المؤسسة رسم العديد من المنحنيات لفترات قصيرة ومجموعة من الأوضاع المثلى ، أي التي تكلف أدنى التكاليف بالنسبة لكل حجم من الانتاج .

وتقع هذه المجموعات في المنحنيات (منحنى رقم الشكل 3) للفترات القصيرة الى منحنى التكلفة المتوسطة في الفترة الطويلة ([illegible]) المسمى بالمنحنى المحتوى الذي يمس كل منحنيات التكاليف المتوسطة للفترة القصيرة في مستوياتها الدنيا ، كما يمكن أن نستنتج من هذا المنحنى منحنى تكلفة حدية للفترة الطويلة الذي يقطع منحنى المحتوى في أدنى مستواه .

وعادة مايرجع الحديون شكل منحنى النفقة المتوسطة للفترة الطويلة على النحو الذي رأيناه الى وفورات الحجم كتلك الناتجة عن التخصص المتزايد للعمال وتقسيم العمل مما يؤدي الى ارتفاع مردودية اليد العاملة ، كذلك استخدام أمثل للتجهيزات والمباني والمصالح الادارية ، كما يمكن للمشروع في حالة الانتاج على نطاق واسع أن يحصل على مدخلات بتكاليف أقل كأن يمنح له خصم تجاري على الكميات المشتراة أو قد يحصل على قروض بنكية بفوائد معقولة لما يمكنه

(+)

هذا المشروع من ضمان لمقرض النقود (29) •

والملاحق المشروع هذه الوفرات فيقال أنه يمر بمرحلة تزايد الغلة (أو تناقص التكلفة المتوسطة) اذ يزيد الانتاج بنسبة أكبر من زيادة المدخلات ، وباستمرار المشروع في التوسع فانه يصل الى نقطة معينة تبدأ منها مرحلة ثانية حيث تتناسب فيها زيادة الانتاج مع الزيادة في حجم المشروع ، وفي مرحلة ثالثة عندما يتعدى المشروع حجما معينا تبدأ التحميلات الداخلية (+) في الظهور وتتمثل هذه التحميلات في الارتفاع في تكلفة الانتاج ارتفاعا ينجم عن التناقص النسبي في كفاءة المشروع اذا استمر في التوسيع في حجمه ، وهي تفسر بصفة أساسية بالصعوبات التي يواجهها الاداريون في مراقبة نشاط المشروع عندما يصبح حجمه كبيرا أكثر من اللازم •

وهنا تكون مرحلة تناقص الغلة اذ يزيد الانتاج أقل من تزايد المدخلات (أى أن النفقة المتوسطة تزيد) •

ذلك هو النمط العام لتغير نفقة الانتاج المتوسطة (ومن ثمّ النفقة الحدية) مع حجم المشروع في الزمن الطويل ، وقد رأينا أن منحنى النفقة في الزمن الطويل نفس شكل منحنى النفقة في الزمن القصير ، الا أن الأول أكثر تسطحا فما هو السبب ؟ تفسير هذه الظاهرة بقانون المردوديات المتناقصة الذى سبق التعرض له عند الكلاسيك حيث أنه :-

- في الفترة القصيرة هناك مردوديات غير نسبية •

- في الفترة الطويلة هناك ظاهرة مردوديات الحجم الناتجة عن توسع المشروع الذى يؤدى الى ظهور وفرات الحجم •

تلك هي أهم عروض تكلفة الانتاج في منظور النظرية الحدية اذا ما اعتبرنا عنصر التكاليف كدالة للتغيرات في مستوى الانتاج (مع افتراض ثمن المدخلات ثابتة) حيث يقوم المشروع بمقارنة تكاليفه مع ايراداته للحصول

(+) DéSECONOMIE INTERNE .

على أقصى ربح ، ويتوقف هذا الايراد على الطلب على السلعة التي يطرحها المشروع كبائع . .

لذا فان المنظم يسعى الى تحقيق كمية الانتاج التي تضمن له أقصى ربح ، ويصل اليها المشروع عند نقطة تساوي الايراد الحدي مع التكلفة الحدية أي Cm= Rm وتعرف هذه النقطة بالوضعية المثلى للمؤسسة .

ركزنا اهتمامنا حتى الآن على تحديد منحنيات تكلفة الانتاج في الزمن القصير والزمن الطويل التي تعبر على تغيرات التكلفة كدالة لتغيرات مستوى الانتاج وهي تكلفة خاصة يحسبها المشروع وهو بصدد اعداد قوائمه المالية ، لكننا نعلم أن مفهوم التكلفة لدى الحديين لم تقف عند هذا الحد بل تعدى ذلك ليشمل ما يسمى بالتكاليف الاجتماعية (+) حيث أصبح الانشغال ينصب على تحديد ماهية هذه التكاليف وايجاد طرق مناسبة لحسابها ومن ثم تحميلها على المؤسسات الاقتصادية المعنية .

ثانيا : التكاليف الاجتماعية :-

اهتم العديد من الاقتصاديين خاصة رواد الاقتصاد الرفاهة (++) منهم PIGOU و [illegible] (30) بالتكاليف الاجتماعية وفي اطار هذا التخصص الجديد لعلم الاقتصاد لم يعد التحليل يهتم بحالات اشباع حاجات الفرد (كمستهلك أو مؤسسة) فحسب بل انتقل بالدرس الى تلك الحالات التي تشبع فيها حاجات المجتمع ككل " أو المنفعة الاجتماعية " .

ويقصد بالتكلفة الاجتماعية ذلك النقص الحاصل في الموارد الاقتصادية للمجتمع من جراء النشاط الانتاجي للمشروعات ، وقد تتضمن هذه التكلفة عناصر مادية وأخرى غير مادية خاصة وعامة ، لذلك تدرج تحت التكلفة

(+) COUTS SOCIAUX .
(++) ECONOMIE DU BIEN ETRE .

الاجتماعية ، تلك التكاليف المتعلقة بالعناصر المستعملة في الانتاج كالموارد المادية والبشرية من مواد وآلات وقوة عمل ...الخ ، وموارد أخرى غير منظورة كالايجار المحتسب أو الفائدة المحتسبة والتي يسهل على المحلل تقييمها لكونها تمتلك سعرا بالسوق .

كما تتضمن عناصر غير مادية بيئية من الصعب قياس تكلفتها كالتدهور الذى يلحقه النشاط الانتاجي ببعض الموارد البشرية والطبيعية للمجتمع ، هذا وغالبا مايقصد بالتكلفة الاقتصادية من وجهة نظر المجتمع بقيمة موارد المجتمع المضحى بها في سبيل الانتاج ، والحصول على شيء ، ويتم قياس قيمة التضحية (أوتكلفة الشيء) بتلك المنفعة الضائعة التي كان من الممكن الحصول عليها في حالة استعمال بديل لنفس الموارد ، وهي مايسمى بتكلفة الفرصة البديلة (:) .

ونظرا لصعوبة تقييم التكلفة الاجتماعية خاصة فيما يتعلق بالموارد التي لا تمتلك سعرا في السوق كالتلوث ، الضجيج ، الآثار الخارجية للملكية (+) .

فقد حاول بعض الاقتصاديين ايجاد طرق عملية لتحميلها على الأطراف المعنية ، ومن بين هذه الطرق : اسناد حقوق الملكية للعون الاقتصادى بحيث يسهل مهمة الحساب كما رأى البعض الآخر من الاقتصاديين في عملية الاندماج الأفقي بين الأطراف المعنية حلا لمشكلة الحساب هذه .

ومن أصحاب الرأى الأول نجد ROL (31) الذى يرى أن تحديد حقوق الملكية بوضوح يمكن من حل المشكلة التي تطرحها الآثار الخارجية للملكية حيث تجرى الأطراف المعنية مباحثات تتوج بامضاء عقود بينها .

ويقتضي هذه العقود يقبل الجانب المسبب في الآثار الخارجية (وليكن تلوثا) تعويض الجانب المضر قيمة الخسائر التي لحقت بنشاطه .

وبهذه الطريقة يمكن للطرفان حساب الآثار الخارجية وفي هذه الحالة تتساوى التكاليف الحدية الخاصة مع التكاليف الاجتماعية .

(+) وهي تلك الآثار التي يحدثها نشاط انتاجي لطرف ما على طرف آخر ، وقد تكون هذه الآثار ايجابية كتلقيح النحل لأشجار التفاح مثلا ، وقد تكون سلبية كالتلوث وغيره .

أما الرأى الثاني فقد فضل اقامة تكامل أفقي بين الأطراف المعنية (أى بين المسبب للآثار الخارجية والمتأثر بها) أو العكس كأن تكون المؤسستان المعنيتان بالآثار الخارجية الملكية ، واحدة لانتاج الاسمنت وأخرى لانتاج الأدوية ، فتطرح المؤسسة الثانية ، نتيجة لنشاطها مواد كيماوية الى الهواء حيث تتسرب الى مخازن تخزين الاسمنت بالمؤسسة الأولى ، فتؤدى الى رداءة نوعيته ، ووفقا لهذا القانون ، تندمج المؤسستان كأن تبتلع الأولى الثانية أو العكس ، فتشرع مؤسسة الاسمنت في انتاج الاسمنت والأدوية في آن واحد ففي هذه الحالة تتمكن المؤسستان من التغلب على ظاهرة الآثار الخارجية .

بهذا القدر من التفصيل ننتهي من عرض النظرية الحدية للتكاليف وهي نظرية تدرس التكاليف من وجهة نظر الفرد كمشروع في سياق التكاليف الخاصة ، ومن وجهة نظر المجتمع كمجموعة ولنية يهمها اشباع حاجات أفرادها ككل ، في اطار التكاليف الاجتماعية .

ومن المتابعة السريعة لهذه النظرية نكتشف بعرعنا صرالخلل التي تميزت بها البناءات الفكرية للمدرسة الحدية ، فسواء على مستوى الاستنتاجات التي توصلت اليها ، أوعلى مستوى الافتراضات التي قامت عليها فان هذه النظرية لم تنج من أوجه النقد اذ أن جملة من تفسيرات الحديين حول توازن المشروع خصائص تكاليفه لم يمكن اثباتها في واقع الاقتصاديات المعاصرة .

ولتوضيح الاتجاهات المنتقدة لهذه النظرية يمكن أن نكتفي بتلك التي تمسها في استنتاجاتها الأساسية انطلاقا من واقع التسيير بالمؤسسة المعاصرة وظروف المحيط الاقتصادى الحالي الذى ينطوى على متغيرات لم يكن لها مكانا في التحليل الحدى ، ومن بين الانتقادات التي نتوقف عندها هنا نذكر النظرية الحدية وواقع اتخاذ القرار بالمؤسسة ، قانون العرود بسسات

المتناقضة وواقع التكاليف بالمؤسسة ، التكاليف في حالة الانتاج المتعدد وأخيرا التكاليف الاجتماعية وامكانيات حسابها •

واذا ما انتهينا من هذه الانتقادات نتوصل الى معرفة قيمة التحليل الحدي في التكاليف والى أي حد يمكنه أن يسعفنا في فهم حقيقة التكلفة بالمؤسسة المعاصرة ومن ثم محاولة حصرها ضمن نظام تكاليفي مناسب •

1) + النظرية الحدية وواقع اتخاذ القرار بالمؤسسة :

نسلم من خلال ما تقدم به الحديون أن تحقيق أقصى ربح هو الموجه الرئيسي لقرارات المنظم ، حيث ينشغل بتحقيق كمية الانتاج التي يتساوى عندها التكلفة الحدية مع الثمن في ظروف المنافسة الكاملة (حيث الايراد الحدي يساوي الثمن) وعند تساوي التكلفة الحدية مع الايراد الحدي في الحالات الأخرى (حيث أن الايراد الحدي هو أقل من الثمن) •

لكن لنتسائل هل يسلك المنظم في الحياة العملية على الطريقة التي تتبناها النظرية الحدية أم هو ينشغل بمسائل أخرى يرى فيها أكثر أهمية ؟

في محاولة للاجابة عن هذا التساؤل قام بعض الاقتصاديين (1) بدراسة سلوك مجموعة من المؤسسات تعمل في أنواع متعددة من الأسواق ، وقد أوضحت هذه الدراسات أن المنظمين في بحثهم عن أقصى ربح لا يتصرفون وفقا لما قال الحديون (32) •

فمحور اهتمامهم لا يدور حول تحديد مستوى الانتاج ولا تساوي الايراد الحدي مع النفقة الحدية وانما يدور أساسا حول تحديد الثمن والتكاليف في الزمن الطويل •

هذا وقد بينت نفس الدراسات أن التكلفة الكلية تشكل أساس الحسابات التي يعتمدها المنظم في تحديد أسعار منتجاته أما عن طريقة حساب التكلفة

الكلية فهي تختلف من مؤسسة الى أخرى ، غير أنه يجري كقاعدة عامة اعتبار التكاليف المتغيرة للوحدة المنتجة كأساس التسعير ويضاف اليها نسبة مئوية معينة لتغطية التكاليف الثابتة ولضمان هامش معقول من الربح ، أما التكاليف البيعية (ونادرا الفائدة على رأس المال) فيتم حسابها ضمن التكاليف الثابتة والا احتسبت في الربح •

واضح أن ذلك يختلف مع ما جاء به الحديون من تفسيرات حول دوافع اتخاذ القرار بالشروع فاذا كان المنظم لاينفي عمليا البحث عن أقصى ربح نقدي فانه في نفس الوقت يقر بأنه لايتصور ذلك الربح على المدى القصير وانما يتصوره في الفترة الطويلة والأمر هنا يتعلق بربح يأخذ بعين الاعتبار الطلب على سلعة المشروع في المدى الطويل ومكانته في السوق لذا فان السعر المحدد الذي يحدده المنظم يميل الى الاستقرار ولا يتغير مع تغير التكلفة وظروف الانتاج •

2) - قانون المردوديات المتناقصة وواقع تكاليف المؤسسة :

ذكرنا فيما سبق عند الكلام عن التكاليف لدى ريكاردو وتأثر النظرية الحدية بقانون الغلة المتناقصة وأشرنا بأن تأثر الحديين بهذا القانون كان عند تفسيرهم بأن منحنى النفقة المتوسطة يميل الى التناقص ثم يصبح ثابتا في مرحلة ثانية ويتجه في مرحلة أخيرة الى التزايد وذلك بافتراض ثبات قسم من التكاليف وتغير أخرى في الفترة القصيرة وكذا افتراض تغير كل عناصر التكاليف في الفترة الطويلة •

ويرجع الحديون تزايد منحنى النفقة المتوسطة على المدى القصير الى انخفاض انتاجية عناصر الانتاج المضافة الى العملية الانتاجية أما على المدى الطويل فيتم تفسير ظاهرة تزايد منحنى النفقة المتوسطة

بتناقص الكفاية الادارية للمشروع بعد بلوغه حجم معين من التوسع حيث تظهر ما يسمى عند أ. مارشال بالتحميلات الداخلية .

اذا كان الحديون يتصورون منحنيات تكاليف المشروع بالشكل الذى رأيناه فهل حقا تسلك هذه التكاليف على النحو الذى تقول به النظرية الحدية أم تتخذ شكلا آخرا ؟

لقد سبق أن أجبنا جزئيا من هذا السؤال خلال نقد قانون الغلة المتناقصة لريكاردو (+) لكن مايهمنا هو مواجهة موقف الحديين بواقع التكاليف بالمؤسسة المعاصرة .

فعلى المدى القصير ، نلاحظ أنه لاشيء يثبت صلاحية قانون المردوديات المتناقصة على أساس أن المنظم يعمل على برمجة نشاطه بشكل يحقق له مردودية ثابتة مستخدما في ذلك عناصر الانتاج التي يتوفرعليها ، لذا فان العمل في ما وراء هذه النقطة (أى المردودية الثابتة) ليس له معنى عملي ولايمكن الا أن يكون استثنائيا كمحاولة المشروع الحصول على أسواق جديدة وانتظاره لربح مستقبلي .

أما فيما يخص نمط التكاليف في الزمن الطويل فانه لايمكن القول بتفسير الحديين باعتبار أنه يمكن التغلب على التحميلات الداخلية التي قد تنتج عن توسع المشروع وذلك باتباع فنون ادارية جديدة تتناسب مع الاحجام المختلفة للمشروع ، وعليه يكون من المتوقع أن تزداد القدرة الادارية لمسيرى المشروع ، وبالتالي يميل متوسط التكاليف الادارية اذا ما أضيفت للتكاليف غير الادارية ، يميل الى التناقص الكبير في بداية توسع المشروع ثم يبدأ في مرحلة ثانية يتناقص بمعدل أبطأ ويميل الى أن يكون ثابتا عند الحجم الكبير جدا للمشروع(33) .

هذا ويمكن الملاحظة أن عمليات التخطيط المتوسطة المدى بالمؤسسة تسهم في تعطيل ظهور منحنى التكاليف المتوسطة المتزايدة حيث تقدر

(+) انظر ص 23 .

هذه المخططات كمية ونوعية المنتجات التي يجب طرحها على السوق ومن هنا فبامكان رئيس المشروع تقدير الاستخدامات اللازمة من عمل ومواد وتجهيزات .

تلك هي مواضع القصور التي تؤخذ على قانون المردوديات المتناقصة اذا ما واجهناه بواقع التكاليف بالمشروع المعاصر ، لهذا يمكن أن نجمل ونقول بأن هذا القانون لايفسر بالضبط حقيقة التكاليف بالمشروع مما يستدعي البحث عن النفقات التي تتصف بهذا القانون وكذا معرفة طول الفترة التي تكون فيها تكلفة العمل متغيرة مع تغير النشاط (34) .

وهكذا فان تزايد عدد ساعات العمل بالمشروع يؤدي الى تزايد تكلفة الأجور بأكثر من ارتفاع الانتاج لكن عندما ينخفض عدد ساعات العمل فان تكلفة الأجور تنخفض لكن بأقل سرعة من الانتاج وهو مايعرف بالتكاليف المتغيرة غير النسبية .

3)- التكاليف في حالة تعدد المنتجات :

يؤخذ على النظرية الحديثة أنها قامت على افتراض انتاج المؤسسة لمنتوج واحد حيث ينشغل المنظم بتحديد كمية الانتاج التي تحقق له أقصى ربح ، الا أن واقع النشاط الاقتصادي بالمؤسسة الحديثة يبين غير ذلك .

فهي تتعدد من منتوجاتها كما ونوعا للحفاظ على موقعها في السوق واستغلال كامل طاقتها الانتاجية ، كما تأخذ في تسييرها بمبدأ الحذر حيث يسمح الانتاج المتعدد للمشروع وفق هذا المبدأ بتعويض انخفاض الأرباح في مستوى معين بمداخيل يحصل عليها من منتوجات أخرى .

ويتجاهل الحديين لمسألة تعدد المنتجات بالمؤسسة فانهم يغفلون عن المشاكل الحسابية المرتبطة بتحديد تكاليف الانتاج الخاصة بكل منتوج

وفي هذا السياق يذكر R . BARRE (35) أن صعوبة تحديد التكاليف الخاصة بكل منتوج ترتبط بنوع العلاقة الفنية (التكنولوجية) القائمة بين هذه المنتوجات، وانطلاقا من هذه الأخيرة يميز بين ثلاثة حالات في الانتاج المتعدد وهي :-

أ)- الانتاج في آن واحد (PRODUCTION SIMULTANNEE) في هذه الحالة يمكن تغيير انتاج منتوج معين بدون التأثير على مستوى انتاج المنتوجات الأخرى .

ب)- الانتاج التناوبي (PRODUCTION ALTERNATIVE) وهو انتاج منتوجات متعددة ذات علاقة متشابكة بشكل أن زيادة انتاج منتوج معين يؤدي بالضرورة الى تخفيض مستوى انتاج الآخر .

جـ)- الانتاج الزوجي (PRODUCTION CONJOINTE) في هذه الحالة ترتبط المنتجات من الناحية التقنية ، لكن يمكن انتاجها بنسب ثابتة أو بنسب متغيرة .

واضح مما سبق أن الانتاج المتعدد يطرح عمليا مشكلة حساب التكلفة الحدية الخاصة بكل منتوج حيث تستدعي كل حالة من الانتاج التي رأيناها طريقة خاصة تأخذ بعين الاعتبار العلاقات الفنية بين المنتجات ، لكن ما يهمنا أكثر هو تحديد تكلفة الوحدة من المنتوج في حالة تعدد المنتجات وهي أساسا مشكلة محاسبية تكاليفية تؤثر على اتخاذ القرار الأمثل بالمؤسسة اذا لم توجد لها طرق محاسبية مناسبة وهو أمر نتعرض لشرحه لاحقا .

4)- التكاليف الاجتماعية وامكانية حسابها :

من الصعوبة بمكان اجراء تقييم دقيق للتكاليف الاجتماعية خاصة فيما يتعلق بتلك الموارد الاجتماعية التي لا تمتلك سعرا في السوق ، كمياه الوديان ،

والبحار ، الحيوانات البرية ، الموارد النباتية ، ففي هذه الحالات لايمكن ايجاد طرق تحكمية لحساب قيمتها .

وعليه فاذا كانت طريقة تعويض الخسائر المترتبة على الآثار الخارجية عن طريق تحديد الملكية التي قدمها R.CO... طريقة معقولة فان الاشكالية تظهر عند عملية تقدير هذه التعويضات اذ يجب أن تكون هناك منظومة قانونية مسبقة تحتوى على مقاييس تقنية تحدد الحد الأقصى لاستخدام الموارد البيئية كتحديد حد أقصى لتلوث الجو ومياه البحر والوديان ، تحديد مقاييس للصيد البحرى والبرى ، فعلى هذا النحو يمكن طلب التعويض من أى جهة تتعدى المقاييس المحددة .

أما عن الحل الثاني والمتعلق بطريقة الادماج بين المؤسسات المعنية بالتكاليف الاجتماعية (أو الآثار الخارجية) فيمكن أن يؤخذ عليه مايلي :-

- ان فكرة الادماج (...) تؤدى الى ظاهرة الاحتكار وسيطرة المؤسسات الكبرى على السوق .

- ان الادماج على النحو الذى تم عرضه لايمكن اقامته في كل الحالات على اعتبار أن هناك أنشطة اقتصادية غير قابلة للادماج مع بعضها البعض فكيف يمكن اقامة ادماج بين مصنع لانتاج الأدوية مع مزرعة مجاورة لها ، فاختلاف أنشطة هذين المشروعين يحد من امكانية الادماج من الناحية العملية وبالتالي يتعذر حساب التكاليف الاجتماعية على الطرفين .

والأمر كذلك فان مفهوم التكلفة الاجتماعية لم يجد أصداء تطبيقية الا في حالات استثنائية نذكر منها : اختيار الاستثمارات حيث يتم ضمنيا اعتبار تكلفة الفرصة البديلة بين عدد من الاستثمارات لاختيار أفضلها ، حالة وقوع آثار خارجية سلبية مع المحيط بمناسبة النشاط الانتاجي للمصانع (كالتلوث ، الاصابة بأمراض) حيث تلجأ المحاكم الى تقسيم التكاليف الاجتماعية بهدف تحميلها

على المؤسسات المتسببة فيها .

على هذا النحو ننتهي من نقد النظرية الحديثة في التكاليف ، فاذا ما أخذنا بكل هذه الانتقادات ، يمكننا أن نتساءل عن قيمة هذه النظرية وفيما يمكنها أن تسعفنا في فهم خصوصيات التكاليف بالمؤسسة المعاصرة ومن ثم ايجاد طرق مناسبة لحسابها ؟

لاشك أن المدرسة الحدية ادخلت عنصرا جديدا الى أدوات التحليل الاقتصادى هو عنصر الحساب الهامشي الذى كان مغفلا حتى الآن ، ولقد استطاعت المدارس المختلفة التي تعاقبت بعدما أن تستخدم هذه الأداة رغم تضاربها من الناحية العقائدية ، ولقد فعل ذلك في بعض الاحيان كينز رغم أنه لم يكن هامشيا البته ، كما استطاعت هذه المدرسة أن توجه البحث الاقتصادى نحو جانب من التكاليف طالما غفل عليه المنظم في حساباته وهو التكاليف الاجتماعية .

فأدوات التحليل الحدى يمكن استخدامها اذا ما تم مراعاة واقع التسيير بالمؤسسة المعاصرة من حيث تعدد منتجاتها وحقيقة تكاليفها ، ففي هذه الحالة نستطيع أن نستخدم هذا التحليل اذا تعلق الأمر في المؤسسة بـ :-

- التخطيط لمستوى انتاج المشروع ، حيث يمكن استخدام منحنيات التكاليف في المدى القصير والطويل .

- تحديد سعر بيع أدنى لمنتوج المشروع حيث يمكن للمنظم رغبة في الحصول على طلبيات جديدة حساب التكلفة الحدية لهذه الطلبيات بالمقارنة مع باقي نشاط مشروعه ، وفي هذا السياق نذكر أنه من الأفضل استخدام مفهوم التكلفة الحدية على مجموعة أوسلسلة من الوحدات المنتجة بدلا من الاهتمام بحساب تكلفة الوحدة الأخيرة من المنتوج ويرجع

ذلك الى أن المنظم لايقيم تحليله على أساس تغير مستوى الانتاج بوحدة واحدة ولكن ينظر في مدى تأثير تغير انتاجه بمجموعة من الوحدات على تكاليفه ، وهنا يمكن استخدام مصطلح التكلفة التفاضلية لهذه الوحدات بالمقارنة مع باقي نشاط المشروع مع زيادة نسبة شوية من الربح .

- اتخاذ القرار فيما يتعلق باستخدام موارد المشروع اذا كان لهذا الأخير امكانية الاختيار بين استعمالات عديدة لنفس هذه الموارد وهو ما يعبر عنه بتكلفة الفرصة البديلة كالاختيار في مجال اقتناء الاستثمارات والاختيار بين ايداع اموال المشروع بالبنك مقابل سعر فائدة معين أو استثمارها في نشاط المشروع .

- محاولة حساب التكاليف الخفية بمفهومها كتكلفة اجتماعية .

أما في المجال المحاسبي فقد سمح التحليل الحدي بتبويبه لرأسمال المؤسسة الى ثابت ومتغير حسب تغير مستوى الانتاج ، سمح للنظريات المحاسبية خاصة نظرية التكاليف المتغيرة (أو المباشرة) كما سنرى ، أن تعتمد نفس هذا التبويب في تحليلها ، غير أن الصعوبة التي تواجه هذا التحليل (أي التحليل الحدي) بالمؤسسة فهي مشكلة حساب التكلفة الحدية ، فالمحاسب ليست لديه فكرة واضحة عن مفهوم التكلفة الحدية كما أن قوائمه المالية لاتسمح له باجراء هذا النوع من الحسابات نظرا لوجود قواعد ضريبية تحدد شكل ومحتوى هذه القوائم مما يجعل مجال النظرية الحدية يقتصر على كونها أداة تحليل بيد المنظم يهتدي بها في مجالات اتخاذ القرار تاركة بذلك ميدان البحث ، شأنها شأن النظريات الاقتصادية السابقة لها ، في اشكاليات تجميع وتحميل التكاليف للنظريات المحاسبية .

تأسيسا على ما تقدم يمكن تقديم الثوابت التالية لمقولة التكلفة في النظرية الاقتصادية :

1)- اختلاف طروحات الكلاسيك بصدد تحديد مفهوم التكلفة ، ففي حين يأخذ ماركس بالتكاليف الثابتة على اعتبار ما نفقات عمل ماضية مجسدة في وسائل انتاج ، نجد سميث وريكاردو يغفلان عن هذه الحقيقة كل حسب طريقته ، و لا يأخذان الا بعنصر رأس المال في حالة الرواج أي العمل المباشر والمواد كمكونة تكاليفية تتظافر مع عناصر أخرى (الريع والريع عند سميث والربح عند ريكاردو) لتحديد قيمة المنتوج ، وقد أحدث هذا الطرح تقدم معرفي مازالت آثاره ممتدة الى حد الآن .

2)- اتسام التيار الكلاسيكي الجديد في تفسير التكاليف بنزعة ذاتية في التحليل ، حيث يعتبر التكاليف " معاناة الانسان " أو " انعدام منفعة " يتحملها العامل والرأسمالي أثناء العملية الانتاجية وفي هذا الصدد يناقش موضوع التكلفة من زاوية رئيس المشروع حيث يكون الكلام عن التكاليف الخاصة ومن زاوية المجتمع من خلال طرح مفهوم التكلفة الاجتماعية .

وقد أنتقد هذا الموقف على أساس أن :

- نشاط المؤسسة المعاصرة يميل الى التعدد في منتجاته .

- عمل المؤسسة يتمكن في مجال المردوديات الثابتة (والمتزايدة) لأن العمل فيها وراء هذه النقطة ليس له معنى عملي ، وحتى اذا حدث فانه يعتبر حالة استثنائية كانتظار المؤسسة اوسع مستقبلي .

- هناك صعوبات في حساب التكلفة الاجتماعية عمليا .

هذا ورغم ما ارتبط بالنظرية الحدية من نقائص فانها تعتبر أداة تحليل مفيدة يمكن للمنظم أن يهتدى بها في اتخاذ قراراته اذا ما روعي واقع التسيير بالمؤسسة من حيث تعدد منتجاتها وحقيقة تكاليفها .

بغض النظر عن اختلاف وجهات النظر حول مضمون النظرية الحدية الا أنه ينبغي

الاعتراف لها بالسبق في تبويبها لتكاليف المشروع الى ثابتة ومتغيرة وطرحها لمفاهيم كلفوية لم نعهدها من قبل كالتكلفة الاجتماعية ، التكلفة الخفية ، وبذلك تتضح لنا بصمات الفكر الاقتصادي على مجالات البحث المحاسبية ، وهو ما سيتيسر لنا فهمه أكثر عند دراسة تحول التكلفة عبر النظرية المحاسبية .

2 ، 1 مقولة التكلفة عبر النظرية المحاسبية :

يشير اصطلاح " تكلفة " من المنظور المحاسبي الى معاني مختلفة نتيجة احتسابها لأغراض متعددة وتحت ظروف مختلفة ، فحاسب التكلفة بقصد التسعير قد يختلف مع حاسب التكلفة وهو بصدد تقييم المخزون السلعي ، كما قد يختلف مع حاسب التكلفة بقصد مراقبة وتخطيط النشاط الاقتصادي داخل المؤسسة ، لكن اختلاف اغراض حساب التكلفة لا يمنع من وجود خصائص معيّنة لما يمكن أن يعرف به هذا المصطلح محاسبيا .

ويمكن الرجوع الى الدراسات المحاسبية لحصر أهم خصائص وسمات التكلفة والمبادئ التي يعتمدها المختصون في تعريفها .

وقد عرفها كل من [illegible] (56) ((بأنها تعبر عن تضحية بغرض الحصول على منافع ويتم قياسها بمقدار ما دفع فيها من سعر)) .

كذلك عرفها KOHLER (57) ((بأنها تضحية بنقدية أو بأصل أو بخدمات تحسب في شكل قيمة نقدية يتحملها المشروع نظير الحصول على خدمة مقابل هذه التضحية)) . ( )

كما عرّفت بأنها ((أية تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية)) . (58)

ومن ضمن التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف يشملها جميعا وهو أن التكلفة عبارة عن تضحية اقتصادية يمكن قياسها نقديا يتحملها المشروع مقابل منفعة حاضرة أو مستقبلية في شكل سلع أو خدمات أو تدفقات نقدية ، ويجب أن تكون هذه التضحية اختيارية أي أن يكون للضحي (أي المشروع) حرية التصرف فيما يتعلق بتحمل أو عدم تحمل التكلفة محل الاعتبار ، ولذلك فلا يعتبر من قبيل التكاليف كل من الخسارة

والتسويل والرسوم والضرائب المباشرة لعدم توافر الشروط المعلنة أعلاه .

وعلى هذا الأساس فان مفهوم التكلفة محاسبيا ينطوى على معنى التكاليف الخاصة الذى مرّ معنا في المبحث الأول ، فغالبا ما يقتصر قياس التكلفة من وجهة النظر المحاسبية على تلك العناصر التي يمكن قياسها في صورة كمية يمكن ترجمتها الى قيمة مالية ، وقد أدى ذلك في الغالبية من الحالات الى اقتصار التكلفة المحاسبية على العناصر التعاقدية التي تنتج عن عمليات تبادل بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاقتصادية الأخرى، أما عناصر التكلفة الضمنية مثل الايجار المحتسب الفائدة على رأس المال ، فلم يجر العرف المحاسبي على أخذها في الاعتبار لأنها لا تنتج عن عمليات تبادل ومن ثمّ تفتقر الى صفة التعاقدية .

ومما لاشك فيه أن اختلاف المحاسبين لم يقف عند أمر أخذهم بالتكاليف الضمنية من عدمه ، وهم بصدد حساب رقم التكلفة وانما تعدّاه الى عدم استقرارهم على رأى موحّد حول التكاليف الثابتة والتي غالبا ما يطلق عليها بالمصاريف الصناعية الاضافية ، حيث تختلف طريقة معالجتها بالنسبة للانتاج طبقا لعدد من وجهات النظر المحاسبية وبالتالي تختلف نتيجة الحساب من وجهة لأخرى .

وهو الاختلاف الذى سيتيسر لنا استيعابه بالبحث في النظريات المحاسبية للتكاليف .

لا نهدف هنا تقديم عرض مفصل لنظريات التكاليف بقدر ما هو توضيح الفائدة التي يمكن أن نجنيها من هذه النظريات في مجال وضع نظام عام لحصر التكلفة بالمؤسسة الصناعية ، لذلك كان من الضرورى على هذا المستوى من التحليل ، التركيز على أبرز الاتجاهات المحاسبية المتعلّقة بالتحديد لرقم التكلفة .

لقد تطورت نظريات التكاليف بتطور ظروف المؤسسة وأهدافها ، فلم يعد هناك مكانا للمؤسسات الصغيرة التي تنتج سلعة واحدة وفي مجال تنافسي تام كما جاء في كتابات التيار الكلاسيكي وانما أصبح كبر حجم المؤسسة تعدد منتجاتها تعقد تكنولوجيات انتاجها وتعدد أسواقها من مميزات المؤسسة الحديثة •

وفي ظل هذه التطورات اجتازت مهمة محاسب التكاليف مرحلة اعداد قوائم تكاليف منتوجات المشروع لتصبح لانتاج معلومات هدفها الكشف عن مردودية المشروع ، لتصبح عماد نظام المعلومات بالمؤسسة ، يهتدي بها المنظم في اتخاذ قراراته كالتعديل في طرق البيع ، التخلي عن منتوج غير مربح •

وكنتيجة لهذه التحولات أصبحت نظرية التكاليف الكلية التي ظهرت في بداية هذا القرن قاصرة في مجال الكشف عن مردودية المنتجات على مستوى المشروع نتيجة تحميلها لمجمل تكاليف المشروع على المنتوج بغض النظر عن علاقاتها بالمنتوج ، لذلك ظهر اتجاه محاسبي مناقض له تماما أخذ على عاتقه اهتمامات المنظم الجديدة ومعالجا التكاليف الثابتة او المصروفات الصناعية بطريقة مغايرة حيث يعتبرها من بنود التكاليف التي تتحملها الفترة المحاسبية ليؤخذ بها عند حساب نتيجة المشروع المالية ، ولايتم تحميل الانتاج (ومن ثمّ المخزون) بها •

ومن هاتين النظريتين ظهرت عدة نظريات أو بالأحرى عدّة طرق تأخذ بمبادئ هذه النظرية أو الأخرى لتقيم عليها أسس اتجاهها في معالجة عناصر التكاليف المختلفة الأمر الذي يترتب عليه اختلاف نتيجة القياس •

ونظريات التكاليف التي سنتناولها في هذه الفقرة هي :

- نظرية التكاليف الكلية .
- نظرية التكاليف المتغيرة .
- طريقة تحليل الهوامش أو المحاسبة الحدية .
- طرق أخرى .

1. 2. 1 نظرية التكاليف الكلية .

يمكن تعريف التكلفة الكلية للمنتجات بأنها عبارة عن كافة المصروفات التي تدفعها مؤسسة ما لصنع وتسويق منتجاتها معبرا عنها بقيم نقدية .

من التعريف السابق يمكن أن نستنتج أن هذه النظرية لا تستثني أي عنصر من التكاليف في حساب تكلفة المنتوج مهما كانت علاقته بحجم الانتاج وينتج عن ذلك عدم التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة اذ لا داعي لهذا التبويب في هذه الحالة .

وغالبا ما تقدم هذه النظرية في طريقتين وهما معدلات الأعباء العامة وطريقة الأقسام المتجانسة .

أ) طريقة معدلات الأعباء العامة :

ومقتضاها ما يتم تحميل المنتوج بكافة التكاليف التي تتعلق مباشرة بانتاجه فيما توزع عناصر التكاليف المتبقية على أساس نسبة الأعباء المباشرة بحيث يستوعب المنتوج مجمل التكاليف .

ونتيجة لصعوبة حصر المصاريف خاصة المتغيرة منها التي لا تعرف قيمتها الا بعد مدة طويلة كآخر الشهر أو كل ثلاثة شهور أو أكثر فانه توجد طريقتان متبعتان لحصر وتحديد قيمة المصروفات الغير مباشرة وهما :(40)

1 - طريقة التحديد الفعلي :

وذلك بأن تحصر المصروفات على أساس تحديد قيمتها الفعلية التي

تمت عن كل فترة حتى يمكن تحميل انتاج كل فترة بقيمة مصروفاتها الفعلية •

غير أنه باتباع هذه الطريقة لا يمكن جمع المصروفات وتحديد قيمتها الفعلية الا بعد انتهاء الفترة ، ولذلك لايمكن حساب تكاليف العمليات والوحدات المختلفة عقب اتمامها مباشرة بل بعد مدة من الزمن ، مما يفقد النتائج التي نحصل عليها من حسابات التكاليف أهميتها ، ويجعلها مجرد معلومات تاريخية •

2 ـ طريقة التحديد التقديري :

وذلك بأن تحصر المصروفات على أساس قيمتها مقدما في أول كل فترة ويتم هذا التقدير على ضوء النتائج الماضية ، كما تظهرها حسابات الفترات السابقة ، مع تعديلها تبعا للتغيير الطارئ على الظروف السائدة ، مثل تغيّر أسعار المواد أو فئات الأجور أو وسائل الانتاج أو عدد ساعات العمل أو غير ذلك •

وبهذه الطريقة يمكن تحميل كل عملية أو وحدة نصيبها من المصروفات الاضافية أولا بأول وعقب اتمامها مباشرة ، كما يمكن الحصول من حسابات التكاليف على نتائج سريعة ذات قيمة عملية مفيدة •

غير أن اتباع هذه الطريقة يؤدى الى ظهور فروق بين المصاريف التقديرية وبين المصاريف الفعلية مما يتطلب عمل تسويات في نهاية الفترة سنرا ها في حينها •

ان الهدف الأخير من حصر المصروفات الصناعية الاضافية هو حساب نصيب كل أمر أو عملية أو وحدة من هذه المصروفات •

ولحساب المعدل الذى بمقتضاه توزع المصروفات الاضافية على الوحدات التكاليفية يجب مراعاة الدقة حتى تتحمل كل وحدة نصيبا من هذه المصروفات يكون متناسبا لما استفادته منها ، وبغير ذلك تصبح النتائج

التي نحصل عليها فيما يتعلق بكل وحدة - غير صحيحة على الرغم من أن جملة المصروفات الاضافية في النهاية تكون قد وزعت بالكامل على جملة الوحدات كما أن البيانات التي نحصل عليها من حسابات التكاليف تصبح مضللة .

وتوجد طرق (أو أساليب) كثيرة متبعة في حساب معدلات المصاريف الصناعية الا أن اختيار احداها يتوقف على اعتبارين هما : درجة الدقة المطلوبة في النتائج وتبسيط اجراءات العمل وتخفيف العبء الحسابي والكتابي الى أقل حد ممكن ولذلك يجب النظر الى ظروف كل حالة واختيار الطريقة التي تناسبها ومن الطرق المتبعة في حساب معدل الأعباء العامة :

1) طريقة النسب المئوية من العناصر المباشرة .

2) طريقة معدل لكل وحدة منتجة .

3) طريقة معدل الساعة .

1)- طريقة النسب المئوية من العناصر المباشرة :

وهي أبسط الطرق المتبعة في حساب معدل المصروفات الصناعية وهنا يستخرج المعدل على أساس ايجاد النسبة المئوية بين المصروفات الصناعية وبين عنصر من عناصر التكاليف المباشرة ولذلك قد تنسب المصروفات الى :-

أ) المواد المباشرة .

ب) الأجور المباشرة .

جـ) ثمن التكلفة المباشرة .

ويتم ذلك بأن تفحص نتائج السنوات السابقة وتعمل عدة مقارنات بين قيمة المصاريف الصناعية الاضافية الخاصة بكل نوع وبين قيمة كل عنصر من

العناصر السابقة التي استخدمت فيها ، وذلك بغرض معرفة درجة الارتباط بين هذه المصروفات وبين كل من هذه العناصر ، فيختار العنصر الذى يكون درجة ارتباطه بالمصروفات الاضافية أكبر من غيره أو تحسب النسبة المئوية بينهما ، وتتخذ أساسا لتحميل العمليات بها .

وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها الظاهرة وبسهولة العمل الحسابي والكتابي اللازم لتسجيل البيانات ولاستخراج المعدلات .

غير أن هذه الطريقة ليست عادلة ويؤدى اتباعها الى نتائج مضللة ، ولذلك لا تصلح أساسا لحساب المعدلات الا في حالات خاصة (+) .

2)- طريقة معدل الوحدات المنتجة :

وبها يستخرج المعدل على أساس توزيع قيمة المصروفات الصناعية الاضافية لكل قسم على عدد وحدات الانتاج الخاصة به ، وتتخذ النتيجة أساسا لتسجيل البيانات .

غير أنه يعاب عليها بأن :

أ) المصروفات الصناعية لا تتغير بتغير عدد الوحدات الانتاجية بل هناك مصروفات ثابتة لا تتغير أبدا .

ب) أنها تغفل عنصر الزمن وتأثيره على المصروفات الاضافية .

ولذلك فان هذه النظرية تصلح في الصناعات التي تكون منتجاتها متشابهة ومشتركة في أساس واحد مثل الوزن أو الحجم ، وكذلك في حالة استخدام طريقة تكاليف الوحدة .

3) طريقة معدل الساعة :

(+) مثال عن ذلك اذا ماتم اختيار كمية المواد المباشرة كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتوجات فان ذلك يؤدى الى تحمل المنتوجات المستهلكة لاكبر كمية من المواد بأكبر قسط من هذه التكاليف ، هذا ما يعتبر غير منطقي في غالب الاحيان لانه لا توجد هناك علاقة مباشرة بين المواد المستهلكة وبين التكاليف غير المباشرة كالتأمين على البنايات ، أجور المراقبين والضرائب .

للحصول على معدلات دقيقة لتوزيع المصروفات الصناعية الاضافية تتبع طرق أخرى يراعى فيها جميع العوامل التي لها تأثير على هذه المصاريف وخاصة عنصر الزمن اذ أن معظم المصاريف الاضافية ترتبط ارتباطا وثيقا بالزمن وتقوم طريقة " معدل الساعة " على أساس استخراج نصيب الساعة الواحدة من المصروفات الصناعية الاضافية .

ولاشك في أن النتائج التي نحصل عليها من هذه الطريقة تكون أدق من نتائج الطرق السابقة غير أنه يعاب عليها بأنها تؤدى الى زيادة عبء العمل الحسابي ، وتتطلب تسجيل الوقت بالنسبة للعمليات والأوامر والأقسام والعمال تستلزم جهدا ونفقات أكثر من الطرق السابقة ، ويحسب معدل المصروفات بالنسبة الى :-

- العمل المباشر .
- الآلة .

أولا :- ساعات العمل المباشر :-

ومقتضاها تقسم جملة المصروفات الصناعية التي تخص كل قسم على عدد ساعات العمل المباشر فتكون النتيجة معدل مصروفات القسم في الساعة وتتخذ هذه النتيجة أساسا لتحميل كل عملية تمر بالقسم حسب الوقت الذى استغرقته كما يظهر من بطاقة الشغلة الخاصة بها .

وكما يحسب معدل لكل قسم من الأقسام على حدة ، حيث يحسب كذلك معدل خاص بكل فئة من العمال أو لكل عامل ، وذلك في الحالات التي تكون فيها فئات العمال مختلفة ويقومون بأعمال غير متجانسة .

ثانيا : معدل الساعة للآلة :-

ومقتضاها تقسم جملة المصروفات الصناعية التي تخص كل قسم على عدد ساعات عمل الآلات الموجودة به فتكون النتيجة معدل مصروفات الآلة في الساعة ، وتتخذ هذه النتيجة أساسا لتحميل كل عملية تمر بالقسم حسب عدد الساعات التي تستغرقها في التشغيل .

فاذا كانت الآلات الموجودة في القسم الواحد ليست متشابهة من حيث النوع أو القوة أو القيمة أو الكفاية أو المساحة أو الاستهلاك أو غير ذلك ، فان كل نوع منها يعد مجموعة منفصلة ، ويحسب عدد ساعات عمل الآلة الفعلي غير أن الغالب حسابه على أساس عدد الساعات التقديرية ، فتقدر جملة ساعات العمل عن السنة كلها ، وتوزع بالتساوي على فترات التكاليف (أربعة أسابيع مثلا) بغض النظر عن التقلبات الموسمية للانتاج .

وتعد هذه الطريقة المتبعة لحساب معدل المصروفات الاضافية الصناعية من أدق الطرق فهي تمتاز بما يلي :-

1)- ان استخدام الالات يستتبع زيادة المصروفات الاضافية وعلى ذلك عدد ساعات العمل الآلي يعد أساسا سليما لتوزيع المصروفات .

2)- الحصول على نتائج دقيقة عند توزيع بعض المصروفات الرئيسية مثل الاستهلاكات والوقود والصيانة والتصليحات وغيرها من الوحدات المختلفة .

3)- مراعاة أهمية عنصر الزمن ، وتحميل كل عملية على أساس الوقت الذى استغرقته .

4)- التفرقة بين الحالات التي يمكن أن يقوم فيها عامل واحد ، بمراقبة أكثر من آلة واحدة وبين الحالات التي يشتغل فيها أكثر من عامل على الآلة الواحدة .

5)_ سهولة تقدير العمليات بدقة اذ يمكن حساب نصيبها من المصروفات على أساس مواصفاتها والزمن الذى يتطلبه انتاجها وبذلك يمكن الدخول في المناقصات والرد على الاستفسارات بدقة •

غير أنه يعاب عليها بما يلي :

1)_ تتطلب زيادة العمل الحسابي والكتابي وبالتالي تؤدى الى زيادة التكاليف •

2)_ لايوجد ارتباط بين مدة عمل الآلات وبين المصروفات ، مثل مصاريف صيانة المباني واستهلاكها والتأمين عليها والنقل الداخلي والاضاءة والملاحظة والتأمين ضد حوادث العمل •

ولذلك تشجع هذه الطريقة في الصناعات الكبيرة التي يقل فيها العمل اليدوى ، ويتم معظم الانتاج آليا •

ويتضح مما سلف أن طريقة معدلات الأعباء العامة التي تهدف الى توزيع المصروفات غير المباشرة على الوحدات التكاليفية ، طريقة تتطلب من مسؤولي المؤسسات التعامل معها بحذر ، حيث يجب عند تطبيقها مراعاة الدقة حتى تتحمل كل وحدة نصيبها من هذه المصروفات يكون مناسبا لما استفادته منها ، وبغير ذلك تصبح النتائج التي تحصل عليها فيما يتعلق بكل وحدة غير صحيحة على الرغم من أن جملة المصروفات الاضافية في النهاية تكون قد وزعت بالكامل على الوحدات ، كما أن البيانات التي نحصل عليها من حسابات التكاليف تصبح مضللة •

لقد كانت هذه الطريقة صالحة في فترة كان الهم الوحيد للمؤسسات هو تغطية شاملة لتكاليفها والحصول على هامش نظرا لصغر المؤسسات وبساطة العمليات فيها ، وبتطور المؤسسات تطورت أهدافها وأصبحت هذه الطريقة عاجزة على تحقيق مايرجوه المسيرون ، لذلك كان من الضروري ايجاد طريقة أخرى

تمكن من الوصول الى الأهداف المرجوة لتحليل التكاليف بهدف تقييمها وسهولة رقابتها واتخاذ القرارات ومن ثم ظهرت طريقة الأقسام المتجانسة (41) .

ب)- طريقة الأقسام المتجانسة :-

وهي طريقة تهدف الى حساب التكاليف بصفة اجمالية من خلال تجميع النفقات التي دفعتها المؤسسة خلال فترة معينة .

ويمكن ايجاز مراحل تطبيق هذه الطريقة بالمؤسسة في النقاط التالية :

- تحميل التكاليف المباشرة المكونة لسعر التكلفة (تكلفة الشراء ، تكلفة الانتاج ، تكلفة البيع والتوزيع) على الأقسام التي تتعلق مباشرة بهذه التكاليف .

- توزيع الأعباء الغير مباشرة على الأقسام حسب عددها وطبيعتها في كل مؤسسة .

ويمكن اعطاء تقسيم نموذجي للأقسام الموجودة في المؤسسات كالتالي :

- الأقسام الثانوية :-

وهي تلك الأقسام التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ومنها قسم الصيانة ، قسم النقل .....الخ .

- الأقسام الرئيسية :

وتشمل الأقسام التالية :

قسم التموين :- ويهتم بتزويد المؤسسة بما تحتاج من مواد أولية أو مواد مصنعة أو قطع غيار، ونجد فيه مصلحة الشراء ومصلحة التخزين

قسم الانتاج :- ان طبيعة أقسام الانتاج تكون حسب طبيعة نشاط المؤسسة .

قسم البيع والتوزيع :- ويشمل على سبيل الذكر مصلحة التخزين للمواد التامة ومصلحة ترقية المبيعات .

أقسام الادارة المالية:.. وتشمل على سبيل الذكر مصلحة المحاسبة ومصلحة الادارة المالية ومصلحة الادارة ، كمايمكن أن تكون هذه الأقسام ثانوية تقدم خدمات لأقسام الانتاج .

-- توزيع الأعباء المحصل عليها في الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية عن طريق مفاتيح التوزيع حسب ما استفادته بها من خدمات الأقسام الثانوية .

وعادة مايتم توزيع مصروفات الأقسام الخدمية بإحدى الطرق التالية : (42)

1) -- طريقة التوزيع المباشر :

وبها توزع كل مصروفات أقسام الخدمات مباشرة على أقسام الانتاج على أساس مناسب حيث لاتوزع هذه المصاريف على غيرها من أقسام الخدمات حتى ولو استفادت من خدماتها .

وتمتاز هذه الطريقة بالسرعة والبساطة غير أن اتباعها يؤدي الى عدم اظهار تكاليف الأقسام المختلفة على حقيقتها .

2) -- طريقة التوزيع غير المتبادل :

ويتم توزيع مصاريف الأقسام الخدمية على كل الأقسام سواء كانت خدمية أو انتاجية وحسب استفادة كل منها من خدمات هذه الأقسام .

غير أن التوزيع في هذه الحالة يتم على أساس غير متبادل ، أي في اتجاه واحد فمثلا يوزع جزء من نفقات قسم الصيانة على قسم القوة المحركة نظيرا الخدمات التي استفاد بها القسم الثاني من الأول ولكن لا يوزع جزء من نفقات قسم القوة المحركة على قسم الصيانة حتى ولو كان قد استفاد من خدماته .

وميزة هذه الطريقة هي تحميل أقسام الخدمات بجزء من مصروفاتها نظير الفائدة التي تعود عليها منها ، مما يسمح بمراقبة هذه المصروفات غير أن هذه الطريقة تستلزم زيادة العمل الحسابي .

3) -- طريقة التوزيع المتبادل :

وتختلف هذه الطريقة عن الطريقة السابقة ، حيث أن التوزيع يتم على أساس متبادل ، أي في اتجاهين ، اذ في الوقت الذي يوزع فيه جزء من مصروفات القسم على الأقسام الأخرى ، يحمّل هذا القسم بنصيب من مصروفات الأقسام الأخرى ، غير أن مصروفات القسم الثاني لا يمكن توزيعها قبل اضافة نصيبه من مصروفات القسم الأول -- وعلى ذلك فهناك حلقة متبادلة بينهما .

ويمكن حساب نصيب كل قسم من أقسام الخدمات التي تشترك في مصروفاتها بالتبادل بعدة طرق ، أبسطها الطريقة الرياضية .

كانت هذه أهم الطرق المتبعة اذا ما طبقت المؤسسة النظرية الكلية ويمكن القول أن هناك نوعان من التكاليف الكلية تستطيع الحصول عليها بنفس الطريقة وهما : (43)

- التكلفة الكلية التقليدية .

- التكلفة الكلية الاقتصادية .

فالتكلفة الكلية التقليدية هي التكلفة التي نحصل عليها بالطريقة التي رأيناها أعلاه أي عند اتخاذ محاسبة التكاليف لعمليات المحاسبة العامة ، بما تحتويه من قواعد ضريبية كقاعدة لحساب تكاليف منتجاتها دون التعديل فيها ففي هذه الحالة تكون التكلفة الكلية = تكلفة المواد + التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة .

أما التكلفة الكلية الاقتصادية فيمكن الوصول اليها باستخدام المعلومات الخاصة بالمحاسبة المالية مع احداث تغييرات عليها (بالاضافة أو بالطرح) بهدف الحصول على تكلفة اجمالية قريبة من الواقع حيث نلتقي في هذه الحالة بمفاهيم اقتصادية للتكلفة كالتكلفة الاجتماعية والتكلفة المحتسبة ... .

لقد وجهت انتقادات عديدة لنظرية التكاليف الكلية وتدور كلها حول تحميل مجمل التكاليف على المشروع ، ويرى البعض أن هذا التحميل تحكيما (44)

في حين يرى البعض الآخر صعوبة تحديد معدلات توزيع مقبول من الدقة كما رأى آخرون أن توزيع التكاليف الثابتة على المنتوجات أدى الى انفصام بين النظرية الاقتصادية والواقع العملي على مستوى الصناعة (45) .

غير أن النقد الأساسي الذي يمكن أن يوجه لهذه النظرية هي أنها لاتساعد في الكشف عن مردودية المنتجات على مستوى المؤسسة خاصة اذا ما تعددت ، فقد يبدو أحيانا أن منتوج ما ذو مردودية ضعيفة بالمقارنة مع غيره في حين قد يكون سبب ذلك هو تحميله بتكاليف غير مباشرة أكثر مما يلزم ، وهو ما يخفي مردودية المنتوج وبالتالي يعطي للمنظم نتائج مضللة .

ولمواجهة سلبيات هذه النظرية حاول المحاسبون تقديم طريقة شاملة وهي لاتختلف في محتواها عن الأولى الا فيما يتعلق بذلك الجزء من التكلفة الثابتة الدورية التي يعتبرها المحاسب بمثابة التكلفة الثابتة للطاقة غير المستغلة وتسمى هذه الطريقة بنظرية التكاليف الكلية المعدّلة أو بنظرية التحميل العقلاني .

ويشمل التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة على تكلفة المنتوج باستخدام العلاقة التالية :

$$\frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط المعياري}}$$

وقد اعتبرت نظرية التكاليف المعدلة أن تكاليف الانتاج خلال فترة زمنية معينة تتألف من كافة عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة مضافا اليها كافة عناصر التكاليف غير المباشرة في حالة الاستغلال الكامل لطاقة المؤسسة الانتاجية .

أما في حالة عدم الاستغلال التام لطاقة المؤسسة الانتاجية فتتألف تكاليف المنتجات من كافة عناصر التكاليف المباشرة (التكلفة الأولية)وعناصر

التكاليف غير المباشرة المتغيرة تضاف اليها جزء من التكاليف غير المباشرة الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة للمؤسسة وتحمل تكلفة الطاقة غير المستغلة لحساب الأرباح والخسائر لأنها تعتبر أن ادارة المؤسسة قد فشلت في تشغيل المؤسسة بكامل طاقتها الانتاجية.

لم تسلم هذه النظرية من النقد ويؤخذ عليها الأمور التالية: (46)

1) - صعوبة تحديد الطاقة الانتاجية غير المستغلة في كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة.

2) - تؤدى الى تذبذب متوسط تكلفة الوحدة في الفترات التكاليفية المختلفة نتيجة اختلاف مكونات التكاليف الثابتة واختلاف مستويات استغلال الطاقة الانتاجية، وبالتالي لا يمكن الاعتماد على قوائم التكاليف المنظمة بظلها لأغراض التخطيط والرقابة وخاصة تخطيط السياسة السعرية في المدى القصير.

3) - تؤدى الى عدم تعبيرها عن الحقيقة نتيجة الأعمال لاعتبارها جزء من التكاليف الثابتة المقابلة للطاقة المستغلة المجسم في الموجود السلعي آخر المدة مصروفا ايراديا مؤجلا.

والواقع أن التعديل الذى ينطوى على هذا الاتجاه مع المقارنة بالاتجاه السابق لم ينتج (من وجهة نظرى) عن رغبة في الاقتراب من المنطق السليم لاحتساب تكلفة الانتاج وانما نتج عن رغبة في التخلص من بعض المشاكل المترتبة على محاولة توزيع التكلفة الثابتة على وحدات المنتج.

فكما سبق أن ذكرنا (+) يتغير متوسط تكلفة وحدة المنتج من التكلفة الثابتة بالتغيرات التي تطرأ على حجم الانتاج (ومن ثم على استغلال الطاقة) ويؤدى ذلك الى عدم ثبات متوسط تكلفة الوحدة من فترة

(+) انظر ص ص 34-35.

لأخرى (مع ثبات بسائي لانعطواصل الأخرى) ، اذ طرأت أية تقلبات في حجم الانتاج •

وبذلك فقد حاول المحاسب التوصل الى طريقة يتمكن بها من تثبيت الحصة التي تتحمل بها وحدة المنتج من التكلفة الثابتة من فترة لأخرى عن طريق تحميل الفترة بما لم يستوعبه الانتاج الفعلي من التكلفة الثابتة (تكلفة الاستمرار في العملية الانتاجية) بمعدل ثابت لوحدة المنتج (47) •

1•2•2 نظرية التكاليف المتغيرة :

تطورت هذه النظرية في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية على اثر الانتقادات التي تعرضت لها نظرية التكاليف الكلية حيث طالب فريق من المحاسبين بضرورة تطبيق مبدأ التغير في التكاليف ، نتيجة لهذا المبدأ أصبحت تكاليف المؤسسة تقسم الى متغيرة وثابتة حسب تغير مستوى الانتاج •

ويتم تحميل المنتوج الا بالتكاليف المتغيرة وفيما عداها من مصاريف يقع تحميلها على حساب الدخل في آخر السنة المالية على اعتبار أنها تشكل تكاليف دورية •

يمكن تلخيص الأسس التي تقوم عليها هذه النظرية فيما يلي : ـ

ـ تبويب عناصر التكاليف الى عناصر ثابتة وأخرى متغيرة •

ـ تحميل الانتاج بعناصر التكاليف المتغيرة فقط باعتبارها تكلفة انتاج مباشرة •

ـ تحميل الفترة المالية بعناصر التكاليف الثابتة لأنها تمثل اعباء دورية •

ـ اعتبار الفرق بين الايرادات وتكاليف الانتاج المتغيرة للانتاج المباع كأرباح مباشرة •

ويتضح مما سلف أن القاعدة التي تحكم نظرية التكاليف المتغيرة تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف على وحدات الانتاج ، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على هذه الوحدات أما التكاليف الثابتة فتحمل على جدول حسابات النتائج في نهاية الفترة التكاليفية •

ويرى مؤيدوا نظرية التكاليف المتغيرة أن هذه النظرية تحقق المزايا التالية (48) :ـ

1) اعفاء أنظمة التكاليف نسبيا من البحث عن أسس ومعدلات لتوزيع المصروفات الثابتة الدورية على وحدات الانتاج المصنعة حيث حلت مشكلة التكاليف الثابتة

بتحميلها على جدول حسابات النتائج ، ومع ذلك فان من ضمن عناصر التكاليف المتغيرة توجد مصروفات صناعية وخدمية وبيعية غير مباشرة تحتاج الى وضع أسس ومعدلات لتوزيعها على وحدات الانتاج ، وبالتالي فاننا نجد أن نظرية التكاليف المتغيرة حلت مشكلة تحميل العناصر غير المباشرة حلا جزئيا وليس حلا جذريا .

2)- تساعد على رسم السياسة السعرية في المدى القصير .

3)- تمكن ادارة المؤسسة من رسم سياستها المختلفة الانتاجية والتسويقية التحويلية والتكاليفية ، على ضوء العلاقة الجدلية بين كميات الانتاج والتكاليف والأرباح وتساعدنا في الوصول الى نقطة التعادل .

4)- تمكن محاسب التكاليف من التوصل الى رقم الربح الصافي لأنها تستبعد المصروفات الثابتة أثناء تقويم موجودات آخر المدة من المخزون السلعي .

5)- تساعد على ثبات متوسط التكلفة خلال الفترات الزمنية المختلفة وذلك بفرض ثبات عوامل الكفاية والأسعار ، لأن التكلفة المتغيرة في الأحوال العادية ثابتة بالنسبة لوحدة الانتاج ، لأن التكاليف الثابتة تمثل تكلفة الطاقة الانتاجية فكلما استغلت المؤسسة طاقتها الانتاجية انخفض نصيب الوحدة من هذه التكاليف وكلما ارتفعت نسبة الطاقة غير المستغلة زاد نصيب الوحدة منها .

6)- تعتبر أداة ادارية تمد المؤسسة بكافة البيانات التفصيلية التي تساعدها على وضع الميزانيات التقديرية باجراء التحليل الاقتصادي للكشف عن مردودية مختلف المنتجات .

اما عن الانتقادات التي وجهت الى نظرية التكاليف المتغيرة فيمكن أن نكتشفها في البنود التالية (49) :-

1)- صعوبة تطبيق نظرية التكاليف المتغيرة وذلك لصعوبة الفصل والتمييز بين عناصر التكاليف الثابتة وعناصر التكاليف المتغيرة .

2) ـ تعتبر نظرية التكاليف المتغيرة متطرفة جدا لعدم اعترافها بعناصر التكاليف الثابتة كجزء من تكاليف الانتاج (+) .

3) ـ لايمكن الاعتماد على نظرية التكاليف المتغيرة لرسم السياسة السعرية للمنتجات خلال الفترات الطويلة الأمد لأن الادارة في مثل هذه الحالات تحتاج الى تكلفة المنتجات الكلية .

4) ـ لاتمكن الادارة من اجراء تحليل اقتصادي مقارن بين تكاليفها المتغيرة وتكاليف المؤسسات التي تتبع طريقة التكاليف الاجمالية .

وأخيرا فان هذه النظرية تعتبر من وجهة نظر المحاسبين نظرية لا تولي اهتماما بالتكاليف غير المباشرة وبالتالي تدعها بمعزل عن التسيير والمراقبة (50) ـ

على ضوء ماسلف من عرض للنظريتين الكلية والمتغيرة يمكن حصر أوجه الخلاف بينهما على اعتبار أنهما يشكلان أهم النظريات التكاليفية .

1.2.3 الفرق بين نظرية التكاليف الكلية ونظرية التكاليف المتغيرة :

ان المتتبع للنظريتان الكلية والمتغيرة يجد أن الخلاف الوحيد بينهما في طريقة معالجة تكاليف التصنيع الثابتة ففي كلا النظريتين تعتبر المواد المباشرة والعمل المباشر وتكاليف التصنيع غير المباشرة (كالمواد المساعدة والقوة المحركة...) تكلفة انتاج بينما تعتبر التكاليف التصنيع غير المباشرة الثابتة تكلفة دورية تحمل الى جدول حسابات النتائج في فترة وقوعها في نظام التكاليف المتغيرة . وتكلفة انتاج في نظام التكاليف الكلية . وينتج عن اختلاف طريقة معالجة التكاليف الثابتة أن يختلف رقمي الربح للفترة وتكلفة مخزون البضاعة في كلا النظريتين في معظم الاحوال .

ويختلف الربح بين النظريتين بسبب التغير في المخزون (الفرق بين مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة) لذلك يمكن التمييز بين الحالات التالية (51) :ـ

(+) لازال عدد من الدول لاياخذ بهذه النظرية لأنها لا تستجيب للقواعد الضريبية في تحديد تكاليف الانتاج .

1)- مخزون آخر المدة يساوي مخزون أول المدة (تعادل الانتاج مع المبيعات على أي مستوى من الطاقة) .

2)- مخزون آخر المدة أكبر من مخزون أول المدة .

3)- مخزون آخر المدة أقل من مخزون أول المدة .

ففي الحالة الأولى يتساوى فيها الربح في كلا النظريتين حيث يتم تحميل ايرادات الفترة بكامل مايخصها من تكاليف ثابتة ، بينما في الحالة الثانية فان نظرية التكاليف الكلية تعطي رقما للدخل أعلى مما تعطيه النظرية المتغيرة ، ويرجع ذلك الى أنه في ظل النموذج الكلي يتم تحميل جزء من التكلفة الثابتة التي تتعلق بالفترة المحاسبية على وحدات المخزون السلعي ، وبالتالي يتم تأجيل تحميل هذا الجزء عن ايرادات الفترات التي يقع فيها بيع هذا المخزون أما في الحالة الثالثة فان نظرية التكاليف الكلية تظهر رقما للدخل يقل عما تظهره نظرية التكاليف المتغيرة حيث تتحمل ايرادات الفترة في النظرية الكلية بالتكلفة الثابتة التي تخصها اضافة الى جزء من التكلفة الثابتة الذي يخص فترات سابقة وتحملها المخزون .

مما تقدم يمكننا القول أن نظريتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة لاتتعارضان ولا يمكن أن تحل كل منهما محل الأخرى وانما تكمل كمكمل نظرية النظرية الأخرى لأن منطلق وهدف ومجال استخدام كل منهما يختلف عن منطلق وهدف ومجال استخدام النظرية الأخرى وليس هناك مايمنع من تطبيق هذه النظرية أو تلك أو النظريتين معا حسب الأهداف والغايات التي تطمح الادارة لتحقيقها والبيانات التي ترغب في الحصول عليها .

4•2•1 المحاسبة الحدية أو تحليل الهوامش :-

وتتميز هذه الطريقة بأنها على نقيض طريقة الأقسام المتجانسة ، لا تحاول أن تحدد هوامش(+) اجمالية للنشاط وانما تعمل على تحديد هوامش وسيطية •

ولتحقيق هذا الهدف تعتمد هذه الطريقة على التنظيم الاداري ومستويات المسؤولية وسيرورة الانتاج بالمؤسسة ، فتقوم بحساب هامش خاص لكل نشاط أو وظيفة بالمؤسسة •

وأخذا بهذه الطريقة يمكن لمحاسب المشروع أن يحسب هامش لكل وظيفة أو بكل منتوج بالمؤسسة ، فاذا انطوى التنظيم الاداري للمؤسسة على عدد من الوظائف بحيث تتمتع كل وحدة باستقلاليتها في التسيير عن بقية الوظائف الأخرى كأن تكون وظيفة الانتاج ، وظيفة التسويق ، وظيفة الصيانة•••• فانه يتيسر حساب هامش خاص بكل وظيفة بحيث يشتمل على كل التكاليف المباشرة للوظيفة المعنية مع اعتبار التكاليف غير المباشرة تكاليف دورية تحمل على السنة المالية فاذا رغبنا مثلا في حساب هامش تجاري لوظيفة التسويق فعلينا أن نطرح من سعر البيع مجمل مصاريف البيع المتغيرة منها والثابتة•

اما اذا انطوى التنظيم الاداري للمؤسسة على هياكل ادارية في شكل مديريات منتوجات بحيث تشرف كل مديرية على مجموعة من الوظائف المرتبطة بانتاج منتوج ما ، ففي هذه الحالة يمكن حساب هامش مساهمة (++) لمديرية المنتوج المعينة (52) •

في ضوء ماسبق يتبين أن طريقة تحليل الهوامش قد انطلقت من مبدأ التحميل الجزئي للتكاليف ، ففي كلتا الحالتين من التنظيم الاداري بالمؤسسة (حالة الوظائف أو حالة مديريات المنتوجات) فان هذه الطريقة تعتمد

(+) يعرف الهامش بأنه الفرق بين ايراد وتكلفة •

على فكرة التكاليف المباشرة ، حيث تلجأ الى تحميل الوظائف أو مديريات المنتوجات المعينة بتكاليفها المباشرة فقط ، فيما تعتبر التكاليف غير المباشرة أو المشتركة تكاليف دورية تحمل بها السنة المالية التي وقعت فيها .

وبذلك فلا تختلف هذه الطريقة عن نظرية التكاليف المباشرة من حيث المبدأ الا فيما يتعلق بحساب هوامش وسيطية خاصة بكل وظيفة أو مديرية منتوج بالمؤسسة بدلا من هوامش اجمالية نهائية ، وبالتالي فانه يجري على هذه الطريقة ماجرى على نظرية التكاليف المباشرة من انتقادات .

1.2.5 طرق أخرى :-

وسار التقدم المحاسبي لخدمة اغراض الادارة بعد ذلك مراحل عديدة كان من نتائجها أن تمكن مسئولو المؤسسات من ايجاد طرق مناسبة أغلبها مستوحاة من نظريتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة ... تتلاءم ونشاط المؤسسة وأغراضها من حساب التكاليف ، وفي هذا السياق نجد أن بعض المؤسسات التوزيعية تقوم بادماج المصاريف الثابتة في تكلفة مبيعاتها بينما لا تحسب مجموعة أخرى من المؤسسات الا أسعار شراء السلع من المورد ومصاريف النقل والجمارك الخ ...

كما سعت المؤسسات الزراعية هي الأخرى الى حساب تكاليفها بغرض استخدامها كأداة تعاون المنشأة على اكتشاف نواحي الضعف ونواحي القوة في المزرعة وعلى الوقوف على نتائج كل محصول من المحاصيل الزراعية التي ينتجها كل نوع من أنواع الماشية التي يمتلكها ، فيستطيع الزارع مقارنة نتائجه بنتائج أقرانه من المزارعين ومعالجة أسباب ارتفاع عناصر تكاليف انتاجه (53) .

وحسابا لتكاليف المنتوجات الزراعية عمل معهد تسيير الاقتصاد الريفي

IGEP الفرنسي على وضع طريقة محاسبية مستوحاة من نظرية التكاليف المتغيرة مع استخدامها لبعض المفاهيم الاقتصادية للتكلفة ، وتقوم هذه الطريقة على الأسس التالية .(54) :-

- تقسيم الأعباء الفلاحية الى "نسبية" و "هيكلية" مع احتساب بعض التكاليف غير المنظورة كالعمل العائلي ، أجرة الأرض المحتسبة ، الفائدة على رأس المال الخاص، الخ .

- حساب هامش ساعية يسمح بتغطية المصاريف المشتركة .

ان المتتبع لنظريات التكاليف السابقة يلاحظ أن لكل مرحلة من مراحل التنمية الاقتصادية والتجارية أدوات تحليل مفضلة لتقييم المؤسسات ، وكل أداة (أو طريقة) تهدف اعطاء معلومات وافية عن المؤسسة في اطار حالة معينة من العلاقات بين المستهلكين والمنتجين وفي اطار محيط تنافسي معين وانطلاقا من بعض أنواع التنظيم السائدة في المؤسسات .

فنظرية التكاليف الكلية ظهرت خلال النصف الأول من هذا القرن ، أين كان اهتمام المنظم ينصب أساسا على تحديد أسعار بيع منتجاته ، حيث تميز الاقتصاد بالندرة النسبية للانتاج وبالتالي لم يهدف المنظم الى جلب عملاء له تخوفا من منافسة قوية بالسوق ، مما ساعد هذه النظرية على تحميل تكلفة المنتجات ، وبالتالي سعرها بكافة المصروفات التي تدفعها المؤسسة لصنع وتسويق منتجاتها بما يسمح لها تغطية شاملة لتكاليفها والحصول على هامش .

لقد كانت وجهة النظر هذه محل نقد شديد لكونها تحاول توزيع التكاليف غير المباشرة على الوحدات التكاليفية ، مما يجعل البيانات التي نحصل عليها من حسابات التكاليف بيانات مضللة ، خاصة في حقول دراسة مردودية المنتجات ، ومواجهة لذلك دعا فريق من المحاسبين الى ايجاد

طرق محاسبية تأخذ بمبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف على وحدات الانتاج فتحمل سوى قسم من التكاليف على وحدات الانتاج في تحمل باقي التكاليف على جدول حسابات النتائج في نهاية الفترة المحاسبية .

ومن بين هذه النظريات تلك التي عرضناها من نظرية التكاليف المتغيرة، نظرية التكاليف الكلية المعدلة، أو الطرق الأخرى، وقد ساعد على ظهور هذه النظريات (أو الطرق) التطور النوعي في الظروف الاقتصادية العالمية باتجاه الوفرة في الانتاج واحتدام التنافس على مستوى الأسواق العالمية وحتى المحلية أي تغير ميزان القوى بين المنتجين والمستهلكين لفائدة الأخيرين ، فأصبح من انشغال المنظم العمل على عرض منتجاته بأسعار تنافسية مما أدى به الى محاولة الضغط على تكاليفه ومن ثم استخدام طرق محاسبية تناسب الوضع الجديد .

ولا شك أن نظريات (أو طرق) التحميل الجزئي للتكاليف تستجيب لهذه الغاية ، حيث أن تحميلها سوى لقسم من التكاليف على وحدات الانتاج يؤدي الى تخفيض تكلفتها وبالتالي انخفاض سعرها في الفترة الطويلة زد على ما لهذه النظريات من مزايا في الكشف عن مردودية منتجات المشروع .

لكن ما يؤخذ على هذه النظريات أنها أغفلت جزءا من تكاليف المشروع حيث أدت الى تجميع كتلات هامة من التكاليف غير محملة على مستويات النشاط وبالتالي فانها وضعها بمعزل عن التسيير والمراقبة (55) .

وترتيبا على ذلك يتعين القول أن لكل نظرية تكاليفية جوانب قوتها وجوانب ضعفها ، فكل واحدة منها اتخذت موقع ضعف الأولى لتبني قوانينها الخاصة لذا فاننا لا نستطيع هنا أن نتبنى نظرية لكي نرفض الأخرى لأن هذه النظريات حسب رأينا لا تتعارض وانما تكمّل كل نظرية الأخرى لأن منطلق وهدف ومجال استخدام كل منها يختلف عن منطلق وهدف ومجال استخدام النظرية الأخرى وليس هناك ما يمنع من تطبيق هذه النظرية أو تلك أو عدة نظريات معا حسب الأهداف والغايات التي تطمح الادارة لتحقيقها والبيانات التي ترغب في

الحصول عليها •

وقد يكون من المفيد القول أن استخدام الاعلام الآلي يسهل الكثير من العمل المحاسبي اذا ما أرادت المؤسسة اتباع نظام محاسبي متعدد النظريات (أو الطرق) حيث تبوب تكاليف المؤسسة بمختلف عناصرها ويعد دليل محاسبي لهذا الغرض يبين فيه عناصر التكاليف لمختلف وظائف وأقسام المشروع في حالة تطبيق نظرية أخرى وبالتالي يمكن الانتقال وبسهولة من نظرية الى أخرى باستخدام هذا الدليل اعلاميا •

على هذا النحو ننتهي من عرض مقولة التكلفة عبر النظرية الاقتصادية والمحاسبية وقد اتضح لنا من هذا العرض مدى الترابط القائم بين الدراسات الاقتصادية والدراسات المحاسبية في حقل التكلفة ، فالتكلفة من الوجهة الاقتصادية تنطوي على مفهوم يتسع الى عناصر غير منظورة كالايجار المحتسب أو الفائدة المحتسبة على رأس المال ، كما يتضمن مصطلح التكلفة بمعناها الاجتماعي كالتدهور الذي يلحقه النشاط الانتاجي ببعض الموارد البشرية والطبيعية للمجتمع اضافة الى العناصر التكاليفية المنظورة والمستخدمة في الانتاج أما التكلفة من الوجهة المحاسبية فتقتصر على تلك العناصر التي يمكن قياسها في صورة كمية ، يمكن ترجمتها الى قيمة مالية على أساس موضوعي ، وقد أدى ذلك في الغالبية من الحالات الى اقتصار التكلفة المحاسبية على العناصر التعاقدية التي تنشئ عن عمليات التبادل بين المؤسسة ومحيطها ، لكن اختلاف وجهات النظر هذه لم يمنع المحاسبين خاصة أصحاب نظرية التكاليف الكلية من محاولة استخدام بعض المفاهيم الاقتصادية للتكلفة وتحميلها على منتوجاتهم ، ومن بين هذه المفاهيم نذكر التكاليف الضمنية والتكاليف بمفهومها الاجتماعي •

كما سمحت الدراسات الاقتصادية للتكلفة وعلى وجه التحديد ، التحليل

الحدى بتبويبه لرأس مال المشروع الى ثابت ومتغير ، سمح للنظريات المحاسبية خاصة نظرية التكاليف المتغيرة أن تعتمد نفس هذا التبويب لتقييم عليه قوانينها الخاصة .

أما البحث في مقولة التكلفة عبر النظرية المحاسبية فقد أوضح بما لا يدع مجالا للشك ، أن لكل نظرية جوانب قوتها وجوانب ضعفها مما يجعل عملية الاختيار بين النظريات عملية صعبة لأن هذه النظريات حسب رأينا لا تتعارض وانما تكمل كل نظرية الأخرى نظرا لاختلاف منطلق وهدف ومجال استخدام كل منها وبالتالي ليس هناك ما يمنع من تطبيق هذه النظرية أو تلك أو عدة نظريات معا حسب الأهداف والغايات التي يطمح المنظم الحصول عليها .

وبالختام لابد لنا من القول أن الاختلاف في نموذج الانتاج لابد وأن يؤثر بشكل أو بآخر على طريقة محاسبة التكاليف بالمؤسسة ، لذلك علينا عند وضع نظام محاسبي للتكاليف بالمؤسسة مراعاة ضرورة توافقه التام مع طبيعة وخصوصيات وظروف الانتاج في المؤسسة موضع البحث .

وهو ما سنعكف على توضيحه من خلال البحث في اجراءات حساب ومراقبة التكاليف .

الفصل الثاني

2. إجراءات حساب ومراقبة التكاليف.

2.1 إجراءات حساب التكاليف.

2.2 إجراءات مراقبة التكاليف.

ان نظريات التكاليف التي سبق شرحها لاتعدو في حقيقة الأمر أن تكون أسس ومبادئ عامة لمساعدة المسيرين في ميادين معالجة قوائم التكاليف وبالتالي فهي لاتشكل قوانين ثابتة يلتزم بها المشروع بصرف النظر عن متغيرات التسيير به ، بل يتعين تعديلها بما يلائم ظروف كل مشروع.

وتختلف المشروعات أيضا اختلافا في حجمها ، في نوع النشاط الذى تباشره ، في طرق الانتاج التي تتبعها ، وفي قنوات تصريف منتجاتها ولهذا تختلف أيضا في الطرق المتبعة في حساب ومراقبة تكاليفها .

وسنتناول في نقطة أولى من هذا الفصل اجراءات حساب التكاليف فيما تختص النقطة الثانية في دراسته اجراءات مراقبة التكاليف .

2•1 اجراءات حساب التكاليف :

ان اختلاف المؤسسات في حجمها ، في نوع النشاط الذى تباشره ، في طرق الانتاج التي تتبعها وفي قنوات تصريف منتجاتها يتطلب تمييز طرق التكاليف على أساس طبيعة الانتاج الى طريقتين وهما أن يسبق الانتاج التصريف أو يسبق التصريف الانتاج •

وفي الحالة الأولى يعمل اطارات المشروع من مهندسين ، مسوقين ومحاسبين على دراسة الظروف المحيطة بالسوق فيما يخص نوعية المنتجات كمياتها وأسعارها ، وبهذا يكون المشروع قد لاءم بين استراتيجيته من جهة ، ورغبات المستهلك ومستوى دخله من جهة أخرى ، وعادة ما يتم تصريف الانتاج باستخدام سياسات تسويق خاصة كالدعاية وقنوات التوزيع المختلفة ، وتسود هذه الطريقة في بعض الصناعات المتميزة بطابعها النمطي كصناعة السيارات ، النسيج ، الصناعات الغذائية ، الصناعات الالكترونية الخ ، وتخضع تكلفة المنتجات في هذه الصناعات لنظام تكاليف المراحل •

وفي الحالة الثانية فان العميل هو الذى يحدد كمية المنتوج وخصائصه ويتفق مع المؤسسة مقدما على أسعاره وطرق ومدة تسليمه ، أى أن وحدات الانتاج في مثل هذا النوع من الصناعة غير نمطية لاختلاف مواصفات كل طلبية وان كانت هذه المنتجات من نوع واحد ، ويطغى هذا النظام على صناعات البناء والأشغال الكبرى كالجسور ، السدود ، أشغال الطرق ، وتخضع تكلفة المنتجات في هذه الصناعات لنظام تكاليف الأوامر•

ومن هاتين الطريقتين تتفرع طرق متعددة منها : طريقة تكاليف العقود ، طريقة تكاليف الوحدات ، طريقة تكاليف المجموعات وغيرها •

ونظرا لتعدد هذه الطرق وتعقد اجراءات حصر تكاليفها ، نتناول

في هذا البحث الطرق الأغلب شيوعا في المؤسسات الصناعية وهي طريقة تكاليف الأمر ، طريقة تكاليف العقد ، وطريقة تكاليف المراحل .

1٠1٠2 طريقة تكاليف الأوامر :

وفقا لهذه الطريقة يمكن فصل تكاليف كل أمر من الأوامر فيما يتعلق بالمواد المباشرة والعمل المباشر ، ويتم ذلك بالرجوع الى طلبات اصدار المواد التي تبين فيها رقم أمر التشغيل ، تاريخه ، نوع وكمية وسعر الصادر من المواد ، فيما يستند في تحديد تكاليف العمل المباشر الى بطاقات الوقت وتبين الوقت المبذول على الأوامر المختلفة حيث يمكن أن ينطوي على عدد من المعلومات مثلا : العامل ، التاريخ ، الورديسة ، عدد الساعات المشتغلة ، معدل الأجر ، الأجر الاجمالي ، الخ ، أما المصاريف الصناعية غير المباشرة مثل المستلزمات السلعية كالزيوت ، الشحوم ، مواد التنظيف ، أجور المدراء والمراقبين ٠٠٠٠ فيصعب تمييزها وتخصيصها مباشرة لأوامر التشغيل .

لذلك تعترضنا في هذا المجال عقبة أساسية وهي تحديد نصيب الطلبيات من التكاليف غير المباشرة بعد الانتهاء من عملية تصنيع الأوامر وذلك للسببين التاليين (56) :-

- صعوبة تحديد حجم الانتاج الفعلي .

- صعوبة تحديد مقدار التكاليف غير المباشرة الفعلية الا في نهاية الفترة التكاليفية .

وتلافيا لهذه الصعوبات تلجأ محاسبة التكاليف الى معدلات التحميل التقديرية لتحميل الأوامر الانتاجية بنصيبها من التكاليف

الصناعية غير المباشرة ، ويعتبر اختيار معدل التحميل من أهم المقدمات الضرورية لتحديد تكاليف أوامر التشغيل ، ويجب أن يكون هذا المعدل سهل الحساب ومعبرا عن علاقته بالمصروفات الصناعية غير المباشرة ، ويمكن اختيار معدل تحميل المصاريف غير المباشرة باحدى الطرق السابق عرضها في الفصل السابق (+) .

وتتم الاجراءات المحاسبية المتعلقة بعناصر تكاليف الأوامر بفتح بدفتر استاذ الأوامر حساب مستقل برقم مميز ، مع فتح حساب مراقبة الأوامر في دفتر استاذ عام التكاليف ليمثل اجمالي هذه الأوامر ، والتي تحمل بمختلف عناصر التكاليف من مواد مباشرة ، عمل مباشر ، وتكاليف صناعية اضافية .

ويمكن تلخيص الاجراءات المتبعة في تحديد تكاليف واوامر التشغيل فيما يلي : (57)

×× من حـ / امر التشغيل

الى مذكورين

× حـ / مخزون مواد ولوازم (قيمة واللوازم المنصرفة الى الأمر) .

× حـ / الأجور (قيمة الأجور المباشرة المحملة على الأمر) .

× حـ / المصاريف الصناعية الاضافية (مواد غير مباشرة ، أجور غير مباشرة ، استهلاك مباني المصنع ....) .

ويمكن الملاحظة أن المصاريف الصناعية الاضافية يتم توزيعها بطريقة تحكمية على الأوامر باحدى الطرق السابق شرحها (+) ويحمل حساب كل اوامر الانتاج في دفتر استاذ الأوامر (مدنيا) بما يخصه من هذه المصاريف كما يجرى قيد دفتر أستاذ عام التكاليف باجمالي تكلفة الأوامر المنتهية وذلك كمايلي :

×× من حـ / مخزون الانتاج التام .

(+) انظر الفصل الاول ص ص 56 ـ 63 .

١٢٨ الى ١٣٠ / أمر التشغيل .

ويعتبر تجميع التكاليف حسب الأوامر ضروريا لمعرفة مردودية كل أمر لتتمكن المؤسسة من اتخاذ قرار قبول أو رفض الطلبية بمقابلة هذه التكاليف بالسعر المتفق عليه مع العميل .

غير أنه يؤخذ على طريقة الأوامر المسائل التالية (58) :-

1)- عدم امكانية تحديد التكاليف قبل تنفيذ الأوامر والطلبات الشيء الذي يؤدي الى تعطيل الوظيفة الرقابية للمحاسبة على التكاليف غير أنه يمكن تلافي هذه الثغرة عن طريق استخدام الطريقة المعيارية في سياق حساب التكاليف.

2)- ضخامة حجم الأعمال الكتابية والمحاسبية .

حسب طريقة أوامر التشغيل يكون موضوع تكلفة كل طلبية على حدة لذلك فان مصلحة التكاليف تقوم بمسك حسابات مستقلة لكل أمر تشغيل ، يحمل كل حساب بكافة عناصر التكاليف التي صرفت لانجاز هذه الطلبية .

وفي حال وجود مصروفات صناعية غير مباشرة فيتم توزيعها وتحميلها على أوامر التشغيل حسب معدلات تتناسب وطبيعة هذه المصروفات ، واذا اقتضى تصنيع الطلبية المرور في عدة أقسام متتالية ، فتحسب تكلفة هذه الطلبية على أساس حصر المصروفات في كل قسم من الأقسام التي تمر بها عملية تصنيع هذه الطلبية .

2•1•2 طريقة تكاليف العقود :

لاتختلف هذه الطريقة كثيرا عما هو معمول به في تكاليف الأوامر ، ان لم نقل بأنها نوعا خاصا من أوامر التشغيل ، الا أن مايميزها عن الأوامر هي

القيمة التعاقدية المرتفعة نسبيا عنا ، وكذلك مكان انجاز العقد حيث تتم معظم العمليات في موقع خاص خارج المؤسسة .

وتستبع هذه الطريقة في بعض الصناعات كالمباني ، الطرقات ، استصلاح الأراضي ، السدود ، الجسور الخ .

ولكي تتمكن المؤسسة المنجزة العقد من التعرف على نتيجة كل عقد من العقود المبرمة مع العملاء وبيان نتيجة نشاطه رأعماله خلال السنة بشكل عام فان الأمر يتطلب منها مسك حسابات تكاليف تمكنها من تحديد التكلفة الفعلية للعقود ، علما بأنه ينسحب على تكاليف العقود والمقاولات ما ينسحب على تكاليف الأوامر والطلبيات من مبادئ وأسس عامة (59) .

لذلك تعمل المؤسسات التي تطبق طريقة العقود على تحميل كل عقد بما يخصه من تكاليف وذلك بواسطة استخدام مجموعة من الحسابات تتمثل أساسا فيما يلي (60) :-

1)- حساب العقد .

2)- حساب العقود من الباطن .

3)- حساب العملاء .

4)- حساب التأمينات (تأمينات المقاولين من الباطن) .

5)- حساب احتياطي الأرباح المحتجزة .

وسنتناول هنا العمليات التي يجريها الشرق وهو بصدد تصوير الحسابات الأربعة الأولى على أن نتغاضى على الحساب الخامس لعدم ارتباطه بعملية تحديد تكاليف هذه العقود .

1)- حساب العقد :-

يفتح لكل عقد تمضيه المؤسسة مع عملائها حسابا خاصا يجعل

(مدنيا) بعناصر التكاليف التي تتحملها الوحدة بكل موقع والتي تعتبر خلافا لما يعمل به في نظام الأوامر عناصر تكاليف مباشرة بالنسبة للعقد تحت التنفيذ وذلك على النحو التالي :-

×× من حـ / العقد رقم .....

الى حـ / مذكورين .

×× الى حـ / مخزون مواد ولوازم (اذا تم الصرف من المخازن) .

×× الى حـ / العقد رقم .... (اذا تم تحويل مواد من عقود أخرى) .

×× الى حـ / المصاريف الأخرى (المصاريف النقدية الأخرى) .

×× الى حـ / العدد والأدوات (العدد والأدوات المستخدمة) .

×× الى حـ / اهتلاك الالات (تحميل العقد اهتلاك الالات المستعملة طيلة انجاز العقد) .

2) حساب العقود من الباطن :-

في بعض الاحيان قد لا تتوفر لدى المؤسسة كافة الامكانات التي تسمح لها بتنفيذ التزاماتها تجاه الغير كبعض التجهيزات الخاصة أو نوع معين من التقنيات واليد العاملة المختصة ، أو قد تعتبر المؤسسة أن القيام بنفسها ببعض اجزاء العقد عملية غير مربحة كما قد تضطر المؤسسة احيانا الى استعمال خدمات خارجية لربح الوقت قصد الوفاء بالتزاماتها التعاقدية في الآجال المحددة ، لذلك تلجأ المؤسسة الى ابرام عقود فرعية (أو باطنية) مع أشخاص طبيعيين أو اعتباريين لتنفيذ بعض هذه الأعمال الفنية .

وقد حدد قانون صفقات المتعامل العمومي (+) مجال وموضوع التعاقد من الباطن بذكره : ((ان التعاقد من الباطن يتعلق بجزء من موضوع الصفقة في اطار تعهدات تعاقدية تربط مباشرة المتعاقدين الباطن بالمؤسسة المنجزة للعقد من الباطن)) .

(+) مرسوم رقم 82-145 ليوم 10 أفريل 1982 المادة 98 .

وتعتبر القيمة الاجمالية لهذه العقود مصروفات مباشرة تحمل على حسابات العقود الرئيسية وفق القيد المحاسبي التالي :-

XX من حـ / العقد رقم .....

XX الى حـ / مؤسسة التجارة والأشغال العامة .

XX الى حـ / شركة المصاعد .

XX الى حـ / المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.

3)- حساب العميل :-

تقوم المؤسسة بقيد قيمة الأشغال المنتهية على أساس الفاتورات التي تحرر بدورها على أساس مستخلصات الأشغال (+) ويتم قيدها محاسبيا على النحو التالي :- XX من حـ/ العميل .

XX الى حـ/ العقد رقم ....

كما يتم تسجيل تسديدات العميل عن الأشغال المنتهية كما يلي :-

XX من حـ/ البنك أو الصندوق .

XX الى حساب العميل .

ويمثل الفرق بين قيمة الفاتورات المحررة والتسديدات التي يقوم بها العميل للمشروع حقوق المؤسسة أي رصيد مدين للعملاء تظهر بأصول الميزانية في آخر الفترة المحاسبية ، أما عن قيمة الأشغال غير المنتهية فهي تظهر في حساب مخزون غير التام بأصول الميزانية في آخر السنة المالية .

4)- حساب التأمينات (تأمينات المقاولين) :-

(+) LES ATTACHEMENTS.

نعلم أن مواصفات الأشغال أو الخدمات التي يقوم بها المقاول من الباطن تجري على أساس تعاقدي في كل ما يخص تكلفتها ، نوعها ، خصائصها التقنية ، مدة انجازها ... الخ .

وللتأكيد من هذه المواصفات جرت العادة على أن تحتفظ المؤسسة (صاحبة المشروع) بنسبة معينة من المبلغ الاجمالي للفاتورة (قيمة العقد) حتى استلامها النهائي للأشغال المتفق عليها مع المؤسسة من الباطن .

ولشرح هذه العملية نفترض المثال التالي :-

اتفقت المؤسسة (أ) (صاحبة المشروع) مع المؤسسة ب (المقاولة من الباطن) على أن تنجز لها أشغال النجارة التي تعتبر جزءًا من أشغال البناء الذي تقوم به المؤسسة (أ) .

شروط العقد :-

- مبلغ الأشغال 10.000 د ج .
- مدة الانجاز سنة .
- التأمين على حسن الانجاز 10% (+) من مبلغ الأشغال يتم ارجاعها بعد سنة كاملة من الانتهاء من الأشغال (بعد سنة من الاستلام النهائي) .

ويتم القيد بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة صاحبة المشروع كالتالي :-

1)- عند قيام المؤسسة من الباطن بالأشغال .

10.000 من حـ / أشغال من الباطن .

10.000 الى حـ / مدينو الخدمات (أشغال من الباطن) .

2)- عند تسديد مبلغ الفاتورة مع خصم قيمة التأمين .

9000 من حـ / مدينو الخدمات .

9000 الى حـ / البنك .

وبعد هذه العملية يبقى حساب دائنو الخدمات دائنا بقيمة 1000 د ج وهي

(+) المادة 90 من المرسوم رقم 82-145 ل 10 افريل 1982 المتضمن قانون صفقات المتعامل العمومي تنص أنه ((... يجب أن لا يقل مبلغ التأمين على حسن الانجاز بنسبة 5% من قيمة الصفقة)) .

مبلغ التأمين .

3)- عند مرور سنة كاملة من انتهاء الأشغال وقبول المؤسسة للأشغال المتفق عليها يتم تسديد قيمة التأمين للمقاول من البالغ .

1000 من حـ / دائنو الخدمات .

1000 الى حـ / البنك .

3•1•2 طريقة المراحل :-

تتميز الصناعات التي تتبع هذه الطريقة بصفة رئيسية وهي نمطية المنتجات أي أن وحدات الانتاج تكون متجانسة بحيث لا يمكن التمييز بينها سواء من ناحية الحجم أو الشكل أو النوعية .

ويتطلب تطبيق هذه الطريقة تقسيم العمليات الانتاجية التي يمر بها المنتج أو المنتوجات الى مراحل مستقلة يمكن اعتبار كل منها بمثابة مركز تكلفة مستقل يمكن من حصر وتخصيص عناصر التكلفة المختلفة ، وتمثل هذه المراكز أو المراحل جزءا من العمليات التي يتطلبها انتاج المنتج .

ويمكن أن تحدد المراحل المختلفة على أساس العوامل التالية : (61)

1)- الاشراف والحكم على العمليات .

2)- تشابه وتماثل العمل المبذول .

3)- موقع الالات أو العمال في المصنع .

وتطبيقا لهذه الطريقة يتم تحميل كل مرحلة يمر بها المنتج بقيمة المواد والأجور والتكاليف الصناعية الاضافية التي تخصها ، كما يجعل دائنا بقيمة منتجات المرحلة ، ويمثل رصيد الحساب عند انتهاء التشغيل بالمرحلة تكاليف انتاج هذه المرحلة .

ومن الملاحظ أن سيرورة التكاليف بالنسبة للمنتوج النهائي تظهر بشكل تجميع لتكاليف هذا الأخير في مختلف المراحل التي مر بها على اعتبار أن الانتاج التام لكل مرحلة ما هو في واقع الأمر الا منتوجاً غير تام بالنسبة للمرحلة التالية ، وبذلك تكون التكلفة الكلية للوحدة المنتهية هي ناتج قسمة التكاليف المتجمعة على عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة .

ونفس الشيء بالنسبة لتكلفة الوحدة بالمرحلة ، فهي تساوي مجموع التكاليف المحملة على المرحلة تقسيم عدد الوحدات المنتجة بنفس المرحلة ، ويمكن توضيح الأسس المحاسبية السابقة في حسابات المراحل بافتراض المثال التالي : وجود مرحلتين (أ) و (ب) .

المرحلة (أ)

مدين	دائن
xx الى ح/ المواد المباشرة	xx من ح/ المرحلة ب
xx الى ح/ الأجور المباشرة	
xx الى ح/ المصاريف ص.ا	
xx	xx

المرحلة (ب)

مدين	دائن
xx الى ح/ المرحلة أ	من ح/ مخازن الانتاج التام
xx الى ح/ المواد المباشرة	
xx الى ح/ الأجور المباشرة	
xx الى ح/ المصاريف ص.إ	
xx	xx

ففي هذه الحالة نستطيع التوصل الى تكلفة المنتجات التامة عن طريق تجميع تكاليف المرحلتين (أ) و (ب) ويلاحظ هنا أن تكاليف المرحلة (ب) تتكون من التكاليف الخاصة بالمرحلة مضافا اليها تكاليف المرحلة (أ) وهي قيمة المنتجات المنتهية بالمرحلة (أ) والمحولة الى المرحلة (ب) .

قد تبدو عملية حساب تكلفة الوحدة سهلة لأول وهلة وذلك بقسمة التكاليف الكلية على عدد الوحدات المنتجة ، ولكن الأمر ليس كذلك فقد تنشأ بعض الصعوبات التي يعود سببها الى (62) :-

1)- وحدات بدء وانتهى من انتاجها في الفترة الحالية .

2)- وحدات بدء في انتاجها في الفترة الحالية ولكن لم يتم انتاجها .

3)- وحدات بدء انتاجها في فترات سابقة وانتهى من انتاجها في الفترة الحالية .

وبعبارة أخرى اذا وجد مخزون من بضاعة تحت التشغيل أول المدة أو آخر المدة أو الاثنين معاً ، أو اختلف عدد وحدات مخزون آخر المدة عن وحدات أول المدة فانه لايمكن التوصل الى تكلفة الوحدة بقسمة تكاليف الانتاج الكلية على عدد الوحدات لعدم تجانس هذه الوحدات .

كما نلتقي بصعوبة أخرى عند تحديد تكلفة الوحدة وذلك في حالة وجود نفقات انتاجية ضائعة والتي تنشأ من الهدر والتبذير في المستلزمات السلعية المستخدمة في الانتاج وعن الأجور المدفوعة عن وقت العمل الضائع الذي لايقابله أي انتاج وعن المصروفات الضائعة المتعلقة في الانتاج الفاقد والتالف .

لاشك أن المصروفات الاضافية ستؤدي بشكل طبيعي الى زيادة تكلفة المنتجات والى تخفيض رقم المبيعات بسبب ارتفاع أسعار السلع والى الاقلال من فرص تحقيق فائض أرباح المنشأة ، لذلك فان احدى المهام الأساسية لادارة المنشأة هي القضاء على أي اسراف في المواد الأولية وفي الوقت الضائع وتحسين نوعية المنتجات المصنعة والاقلال ما أمكن من عدد الوحدات التالفة أو المعيبة .

وبصفة عامة فانه يتم التعامل مع النفقات الانتاجية الضائعة طبقاً لسبب هذه النفقات ، فاذا كانت هذه النفقات لأسباب غيرطبيعية (+) (سواء كان وقت ضائع ، أو مخلفات وعوادم ، انتاج معيب وتالف) فلا يعتبر عنصراً من عناصر تكاليف المرحلة وانما يجب تحميلها على حسابات أخرى حسب الأسباب التي أدت اليها ، فمثلاً الخسارة الناتجة عن المخلفات

(+) أي غير عادية (غيرمسموح بها) .

والمواد التالفة تحمل على حساب الموردين اذا كانت الخامات والمواد ذات مواصفات رديئة ولا تتطابق والمواصفات التي تعاقدت المؤسسة عليها أوعلى حساب الرواتب والأجور اذا كانت الخسارة بسبب اهمال العمال وتقصيرهم أو على حساب النتائج اذا كانت بسبب الحريق ...الخ .

على هذا النحو ننتهي من عرض اجراءات حساب التكاليف ونخلص الى القول بأن طرق التكاليف المختلفة تستجيب بشكل أو بآخر للمتطلبات العملية للمؤسسة في حقل تجميع تكاليف منتجاتها وذلك وفقا لطبيعة الصناعة والعمليات الانتاجية والفنون التي تقتضيها ، وعليه فانه لايمكن تصور تطبيق طريقة معينة دون الرجوع لمتغيرات التسيير بالمؤسسة .

فقد تختلف طريقة التكاليف من مؤسسة لأخرى داخل المشروع الواحد ، وبالتالي ليس هناك ما يمنع من تطبيق طرق متعددة في حالة تنوع هذه الأنشطة ، فقد تتلاءم طبيعة بعض العمليات مع مقتضيات نظام المراحل بينما تتم معالجة باقي العمليات طبقا لنظامي الأوامر والعقود أوغيرهما .

لاحظنا أن الطرق المحاسبية السابقة على اختلاف انواعها هي طرق تاريخية ، تبين التكاليف الفعلية بعد الانتهاء من عملية صنع المنتجات وبعد تقديم الخدمات وتنفيذ الأعمال ، لاشك أن المعلومات والبيانات التي تحصل عليها المؤسسة في ظل أنظمة التكاليف التاريخية هي معلومات قيمة ويمكن الاستفادة منها لرسم السياسات المختلفة لفترات النشاط المقبلة الا أنه يعيبها مايلي (53) :-

1)- لاتبين التكلفة الحقيقية (الاقتصادية) للمنتجات ، وانما تعكس تكلفة إقامة (فعلية) خاضعة لظروف (؟) معينة منصرمة .

2)- لاتلبي احتياجات الادارة بالحصول على المعلومات والبيانات المناسبة

في الوقت المناسب لاتخاذ الاجراءات السلبية والكفيلة بتصحيح الأوضاع الشاذة والقضاء على أي تبذير أو اسراف في عناصر التكاليف والتي يمكن أن تظهر أثناء سير العملية الانتاجية.

3)- لاتصلح لأن تكون أداة مجدية للرقابة وتقييم الأداء في المنشآت وذلك لعدة اعتبارات :-

أ)- قد تكون التكاليف التي وقعت خلال الفترة التي تتخذها كأساس للمقارنة غير معبرة عن الأداء الأمثل لوجود أخطاء في التنفيذ وهدر في المصروفات وبالتالي تتم المقارنة مع تكاليف هي ذاتها غير فنية ولا تصلح لأن تكون معيار للقياس.

ب)- ظروف المؤسسة الداخلية والمحيطة لاتبقى ثابتة وبالتالي لايمكن مقارنة نتائج عمل تاريخي حدث ضمن ظروف معينة بنتائج عمل تاريخي آخر حدث ضمن واقع وظروف أخرى، فمثل هذه المقارنة تعتبر مضللة.

ج)- تأرجح الأسعار يجعل المقارنة بعيدة عن الدقة.

د)- تغير مستوى أداة العاملين من فترة لأخرى، فقد يكون الانحراف سالبا أو موجبا لكنه غير معبر عما ينبغي أن يكون عليه مستوى الأداء والكفاية.

ذ)- تغير عوامل الانتاج بشكل عام نتيجة التقدم العلمي والتكنولوجي، مستوى المهارة ... لذلك تصبح المقارنة في مثل هذه الحالات غير معبرة وغير مجدية.

ازاء هذا الواقع فكر محاسبوا التكاليف بضرورة البحث عن معيار يقيسون عليه التكاليف الفعلية، فوجدوا ضالتهم في التكاليف المحددة

مقدما كأساس للرقابة على التكاليف وكأداة لتقييم الأداء ، ولجأ المحاسبون في سبيل تحقيق أهداف الرقابة عن طريق وضع التكاليف المحددة مقدما . وهو ماسنكشف على توضيحه في اجراءات مراقبة التكاليف .

2.2 اجراءات مراقبة التكاليف :

تطرقنا في البند السابق للاجراءات التي تمكن من الوصول الى رقم تكلفة المنتوجات ولاحظنا أن هذه الحسابات لا تعطي مسئولي المشروع وسائل الكشف عن نواحي قصور النشاط وبالتالي استحالة اجراء تعديلات لتصحيحها ، ويزداد قصور هذه الحسابات اذا ما تعددت المستويات الادارية في المشروع مما يجعل من الصعب التحكم في تدفق المعلومات بين المصالح المختلفة .

ومن هذا الواقع تتولد الحاجة الى الرقابة على اعتبارها أحد أغراض قياس التكلفة ، وتقوم عمليات المراقبة على أساس مقارنة التحقيقات بما يقابلها من تقديرات لمعرفة المسار الذى يتخذه المشروع في اتجاه تحقيق الأهداف المحددة له مقدما ، وبذلك فلا يمكن تصور رقابة بدون تخطيط ترجع له .

ويمكن تعريف الرقابة بأنها ((مجموعة الأنشطة التي تزاولها المستويات المختلفة في مشروع معين أو منشأة معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقييم الانحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها (64) .

وبالرجوع الى التعريف أعلاه يتبين أن مقومات الرقابة تتمثل في التخطيط المسبق لأنشطة المشروع ليستعمل كمقياس لتقييم هذه الأنشطة ،

والمقصود بالتخطيط هنا ليس تقدير كمية وتكلفة المخرجات فقط بقدر ما هو تقدير لنوعية هذه المخرجات وبالتالي فيجب على أي نظام رقابي التحكم في هذه المتغيرات الثلاثة لتأكد نجاعته ، وتسهيلا للدراسة سنفترض ثبات نوعية المخرجات على أن نهتم بالرقابة على عنصري الكمية والتكلفة وفرضنا هذا لا يفهم بأن نوعية المنتوج مسألة ثانوية في الرقابة على التكاليف بل بالعكس نرى أنها عامل أساسي يؤثر سلبا أو ايجابا على التكاليف ناهيك عن كونه مؤشر لقبول أو رفض المنتوج على مستوى السوق .

وفي صدد تقييم أداء الأنشطة عادة ما تتبع المؤسسات ما يسمى بالنماذج التقليدية للرقابة والمتمثلة في النظام التقديري والنظام المعياري وذلك حسب امكانيات المؤسسة وأهداف النظام الرقابي بها (+) في حين تلجأ مؤسسات أخرى الى استعمال أحد هذين النظامين ، مع استكمالهما ببعض النماذج الاحصائية والرياضية .

وسنتناول في هذه الفقرة النموذجين التقليديين مع الاكتفاء بذكر النماذج الحديثة للرقابة على التكاليف والمتمثلة في الطرق الاحصائية والرياضية المتعددة .

(+) تختلف اجراءات محاسبة التكاليف من مؤسسة لأخرى ففي بعض المؤسسات تثبت التكاليف المعيارية في سجلاتها وتعد القوائم المالية على أساسها ، بينما تسجل مؤسسات أخرى تكاليفها وتستعمل التكاليف المعيارية لمقارنتها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات خارج النظام المحاسبي

1•2•2 النموذج التقديرى :

تلجأ العديد من المؤسسات الاقتصادية رغبة منها في تحقيق اقتصاد في الأعباء الادارية المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المتكامل للرقابة على التكاليف التي استخدام نظام يقوم على التقديرات بالنسبة لعناصر التكاليف

ويتيح هذا النظام للوحدة فرصة الرقابة على التكاليف وذلك بمقارنة التكاليف الفعلية لعناصر الانتاج بالتكلفة التقديرية المحددة مسبقا وتستخدم تقديرات التكاليف في ظل النموذج التقديرى كبيانات احصائية ولا يتم اثباتها بالسجلات المحاسبية •

ويجرى اعداد الموازنة التقديرية على مستوى مقدر من رقم الأعمال حيث يتم تقدير مختلف التكاليف من مواد مباشرة ، أجور مباشرة ، ومصاريف صناعية اضافية •

ويعرف معظم كتاب المحاسبة الادارية الموازنة التقديرية على أنها خطة ،فطبقا لـ FERRARA و KELLER (65) تعرف الموازنة التقديرية ((بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة ، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية وللأرباح المحققة بواسطة كل قسم عن طريق تجميع المبيعات ، والمصاريف الصناعية والمصاريف البيعية والادارية وبادراج جميع عناصر الايرادات والمصروفات التي لم تتضمنها أى ميزانية فرعية)) •

ويعرفها آخرون بأنها ((خطة تغطي كل مراحل العمليات المستقبلية لفترة معينة ، تعبر في التعبير الرسمي عن سياسات ، أهداف خطط وارباح معدة مسبقا ، من قبل المديرية العامة للمؤسسة وتعتبر كل خلايا المؤسسة كشكل متكامل)) • (66)

وفي تصورنا أن هذين التعريفين يعتبران تعبيرا صادقا عن ماهية الموازنة التقديرية ، ففي حقيقة الأمر يتطلب اعداد الموازنة التقديرية عمليات تحليلية لنشاط المؤسسة تقوم على التنبؤ بكل مدخلات ومخرجات المؤسسة ويعبر عنها كميًا ثم تحول الى وحدات نقدية في شكل مصاريف وايرادات •

حتى تتمكن المؤسسة من اجراء الرقابة عن طريق الموازنات يجب عليها أن تعد لكل دائرة أو وظيفة في المؤسسة ، ويجرى تحضير الموازنات عادة من القاعدة الى القمة ، فمثلا تبدأ معظم الموازنات التقديرية بالتنبؤ بالمبيعات (+) الذى يجب اعداده بطريقة منفصلة لكل المنتجات والأقسام المختلفة ، والمناطق المختلفة ، والفترات الزمنية المختلفة وعلى أساس الموازنة التقديرية للمبيعات يتم اعداد موازنة الانتاج والمشتريات والأجور والمصاريف وبعد ذلك دمج الموازنات التقديرية للمصروفات مع موازنة المبيعات للوصول الى الموازنة التقديرية للأرباح والخسائر ثم تعد الموازنة النقدية والموازنة الرأسمالية في ضوء الموازنة السابقة وتعتبر النتيجة النهائية لكل هذه الأعمال مرشدا لتصرفات الادارة خلال فترة الموازنة (67) •

ومن المفيد أن نذكر هنا بأنه يجب على المنشأة عند تحضير الميزانيات أن تأخذ بعين الاعتبار كافة التغيرات التي يمكن أن تحدث خلال فترة الميزانية سواء ما يتعلق منها بعوامل الانتاج أو السوق بعد اعداد مشاريع الموازنات وتقديمها الى اللجنة المختصة للموافقة عليها ترفع الموازنة الأساسية الى اللجنة الادارية أو مجلس الادارة (++) للتصديق عليها ، فاذا كان مجلس الادارة غير مقتنع بالوضع المبين في الموازنات فيما تعلق بالأعباء أو الايرادات تعاد الموازنة ثانية الى لجنة الموازنة وتعاد صياغة الموازنات الفرعية على ضوء توجيهات مجلس الادارة •

وباختصار يمكننا القول أنه غالبا تتم موافقة مجلس الادارة الموازنة تصبح نافذة

(+) تبدأ بعض الموازنات بالتنبؤ بالطاقة المتاحة •

(++) استخدمنا هذا المصطلح نظرا لادخاله من قبل القوانين المتعلقة باستقلالية المؤسسات •

خلال المدة التي تغطيها وفي هذه الحالة يجب أن تبلغ الموازنة التخطيطية رؤساء الأقسام والادارات ليعملوا على تنفيذها ومحاسبتهم على أساسها .

تلك هي السمات الأساسية للنموذج التقديري ومراحل اعداده في المؤسسة التي تظهر في الكيفية التي يتم وفقها استخدام التقديرات كأداة رقابية ناجعة على عناصر التكاليف الفعلية بيد أن الماما بهذا النموذج الرقابي لن يكتمل اذا ما أغفلنا عن الاجراءات المحاسبية المرتبطة به ، فقد ظلت هذه الاجراءات ذات فائدة في نظر مراقب التكاليف .

وعليه نتولى في الفقرة التالية شرح الاجراءات المحاسبية التي يقوم عليه النموذج التقديري .

يتم في ظل هذا النموذج معالجة التكلفة الفعلية للمواد المباشرة والأجور المباشرة على أساس أن يتم تحميل الأمر أو المرحلة بما يخصها من تكاليف فعلية للمواد المباشرة والأجور المباشرة على نحو ما بيناه في المبحث السابق ، أما بالنسبة للمصاريف الصناعية فيتم تقديرها في بداية كل فترة تمهيدا لايجاد معدل لتحميل هذه المصاريف وذلك على أساس اما ساعات العمل المباشر أو تكلفة الأجور المباشرة أو ساعات تشغيل الآلات (+) ويتم تحميل المرحلة بما يخصها في المصاريف الصناعية الاضافية على النحو التالي :-

من ح / انتاج تحت التشغيل .

الى ح / مصاريف صناعية اضافية (محملة) .

وبذلك تختلف المصاريف الاضافية المحملة على حساب انتاج تحت التشغيل عن المواد المباشرة ، والأجور المباشرة المحملة على هذا الحساب من حيث أن أساس التحميل في حالة المصاريف الصناعية الاضافية هو التكاليف التقديرية في حين أن الأساس في حالة كل المواد المباشرة والأجور هو التكلفة الفعلية .

ويتم تحميل كافة عناصر المصاريف الصناعية الاضافية الفعلية التي تحملتها الوحدة خلال الفترة على الشكل التالي :-

---

(+) انظر ص ص 58-61 .

× × من حـ/ المصاريف الصناعية الاضافية •

الى مذكورين •

× × الى حـ/ مواد غير مباشرة (مواد مساعدة ، زيوت...) •

× × الى حـ/ أجور غير مباشرة (أجر المديرالعام ، المراقبين)

ويلي ذلك اقفال حـ/ المصاريف الصناعية الاضافية (المحملة) في حـ/ المصاريف الصناعية الاضافية (الفعلية) وذلك كما يلي :ـ

× × من حـ/ المصاريف الصناعية الاضافية (المحملة) •

× × الى حـ/ المصاريف الصناعية الاضافية (الفعلية) •

وبذلك يمثل الناتج في حـ/ المصاريف الصناعية الاضافية (الفعلية) جانبا من انحراف التكاليف الفعلية عن التكاليف المحملة •

وعندما يتم تحويل الوحدات التامة الى مخازن الانتاج التام تحمل التكلفة التقديرية لهذه الوحدات على النحو التالي :ـ

× × من حـ/ مخازن الانتاج التام •

× × الى حـ/ انتاج تحت التشغيل •

وبذلك يمثل رصيد حساب انتاج تحت التشغيل تكلفة الانتاج غير التام •

ونظرا لاحتواء حساب تكلفة الانتاج غير التام (انتاج تحت التشغيل) على خليط من التكاليف الفعلية والتقديرية والمتمثلة في :ـ

ـ التكلفة الفعلية للمواد •

ـ التكلفة الفعلية للأجور المباشرة •

ـ التكلفة التقديرية للمصاريف الصناعية •

فانه يتم تقدير درجة التمام بالنسبة للوحدات غير التامة في نهاية الفترة (تمهيدا لـ قياس تكلفة هذا المخزون على الأساس التقديري واستبعاده •

في حساب مرحلي لمخزون الانتاج تحت التشغيل ، ورصيد حساب المصاريف الصناعية الاضافية الفعلية ، الانحراف بين التكاليف الفعلية والتقديرية للفترة ، ويبرز هذا الانحراف مدى النجاح أو الفشل في تحقيق التكاليف التقديرية وما يلزم من اجراءات تصحيحية لتحقيق مزيد من التقارب بين التكاليف الفعلية والتقديرية .

على هذا النحو ننتهي من عرض النموذج التقديري في الرقابة على التكاليف ويمكن أن نخلص الى القبول بأن هذا النموذج يتميز بـ (68) :-

((- أنه أقل تكلفة من النماذج المحاسبية المتكاملة التكاليف .

- توفير الاحتياجات من البيانات التكاليفية .

- استخدام التقديرات لأغراض الرقابة على عناصر التكلفة .

غير أنه يؤخذ على هذا النموذج ما يلي :-

- غالبا ما تكون التقديرات غير دقيقة وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها .

- ان قياس المخزون السلعي بالاستناد الى التقديرات يحد قياس متسيبا .

- يفتقر هذا النموذج الى توفير البيانات الرقابية التفصيلية)) .

وتجدر الاشارة الى أن منفعة النموذج المحاسبي للرقابة على عناصر التكاليف تتحدد بمدى صحة ودقة التقديرات التي يقوم عليها ، ومما لا شك فيه أن نموذج التكاليف المعيارية وما ينطوي عليه من دقة في المعايير المستخدمة وبيانات رقابية تفصيلية يعد بمثابة تطور للنموذج التقديري .

2•2•2 النموذج المعياري :

تعد التكاليف التقديرية التي تناولناها في النقطة السابقة وما تنطوي عليه من مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية بمثابة الخطوة الأولى في تطبيق النظام المعياري للرقابة على التكاليف ، وتعرف التكلفة المعيارية بأنها :ـ

((تكلفة عملية أو تكلفة انتاج محددة مسبقا بشكل علمي يجب علينا تحملها اذا ما أردنا صنع وحدة من المنتج ، وترتكز هذه التكلفة على مستوى معين من الفعالية وعلى شروط اقتصادية معينة ، وهي تكلفة مرتبطة بمرحلة خاصة وتتعلق بمستقبل قريب)) •(69)

فالتكلفة المعيارية (+) اذا هي التكلفة المحددة مقدما لانتاج الوحدة من سلعة ما (في فترة مقبلة) بالطبع تحدد التكاليف المعيارية بعد الأخذ بعين الاعتبار الظروف المتوقعة في الفترة التي ستستعمل فيها •

ولما كان الهدف من هذه المعايير هو مراقبة نشاط المشروع لتحسين أدائه ، فان هذه المعايير تقوم على أسس علمية فنية واقتصادية حيث تتعاون عدة خبرات (اقتصاديين مهندسين ، اداريين •••) في وضعها كتحديد تكاليف الأجور على أساس دراسة الحركة وتوقيتها ، تحديد تكاليف المواد على أساس المعاملات الفنية للاستهلاك

وتتم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات التي يتم استقصاؤها لاجراء التعديلات الملائمة بما يكفل تحقيق الأهداف المسطرة •

وتتلخص الاجراءات المحاسبية في هذا النموذج فيمايلي : (70)

1)ـ الرقابة على تكلفة المواد المباشرة •

2)ـ الرقابة على تكلفة الأجور المباشرة •

3)ـ الرقابة على المصاريف الصناعية الاضافية •

(+) لتذكير القارئ• هناك عدة أنواع من المعايير لا يسع المجال لذكرها جميعا يمكن الرجوع اليها في قائمة المراجع / الباحث / •

1)- الرقابة على تكلفة المواد المباشرة :-

يتم اثبات المواد المباشرة بسجلات التكاليف بجعل حـ/ مراقبة مخازن المواد (مدنيا) بالتكلفة المعيارية للمواد المشتراة ، وحـ/ الدائنون أو النقدية (دائنا) بالتكلفة الفعلية ، ويعالج الفرق بين الرقمين بجعل حـ/ انحراف السعر (مدنيا) اذا كان الانحراف غير ملائم أو جعل حـ/ انحراف السعر (دائنا) وذلك اذا كان هذا الانحراف ملائما وذلك على النحو التالي :-

×× من حـ/ مراقبة مخازن المواد (التكلفة المعيارية) •

×× من حـ/ الانحراف "سعر" (اذا كان غير ملائم) •

×× الى حـ/ المورد بن (التكلفة الفعليـة) •

×× الى حـ/ الانحراف "سعر" (اذا كان ملائما) •

وعند الصرف من المخازن يجعل حـ/ مراقبة انتاج تحت التشغيل والمرحلة (مدينا) و حـ/ مراقبة مخازن المواد (دائنا) بالتكلفة المعيارية والتي تتمثل في الكمية المعيارية مضروبة في الأسعار المعيارية مع جعل حساب انحراف الكمية (مدينا) وذلك اذا كان الانحراف غير ملائم أو جعل حساب الانحراف (دائنا) اذا كان الانحراف ملائما كما يلي :-

×× من حـ/ مراقبة انتاج تحت التشغيل (التكلفة المعيارية) •

×× من حـ/ الانحراف "كمية" (اذا كان غير ملائم) •

×× الى حـ/ مراقبة مخازن المواد (التكلفة المعيارية) •

×× الى حـ/ الانحراف "كمية" (اذا كان ملائما) •

2)- مراقبة تكلفة الأجور المباشرة :-

أما فيما يتعلق بمراقبة الأجور المباشرة فهي تتم على النحو التالي :-

وهي لا تختلف عن معالجة تكاليف المواد المباشرة سوى في كون انحراف الكمية وانحراف السعر يعبر عنهما بانحراف الكفاءة فيما يخص انحراف عدد ساعات العمل المعيارى .

انحراف الكفاءة = (الوقت الفعلي المستخدم في الانتاج - الوقت المعيارى المسموح به) × معدل الأجر المعيارى

انحراف المعدل فيعبر عن التغير الحاصل في الأجور والمنفصل عن عدد ساعات العمل .

انحراف المعدل = (المعدل الفعلي - المعدل المعيارى) × الوقت المستخدم في الانتاج .

وتنحصر المعالجة المحاسبية لمعايير وانحرافات الأجور المباشرة في القيد المركب التالي(+) ، والذى يستحقه بطبيعة الحال مختلف الانحرافات المرتبطة بالأجور المباشرة .

من ح/ مراقبة انتاج تحت التشغيل (التكلفة المعيارية للأجور) .

من ح / الانحراف "الكفاءة" (اذا كان غير ملائم) .

من ح /الانحراف " المعدل" (اذا كان غير ملائم) .

الى ح/ مراقبة الأجور (الأجور المباشرة الفعلية) .

الى ح /الانحراف "الكفاءة" (اذا كان ملائم) .

الى ح / الانحراف "المعدل" (اذا كان ملائم) .

ج)- الرقابة على المصاريف الصناعية الاضافية (أوغير المباشرة) :-

لاتختلف أهداف الرقابة على عناصر الصناعية الاضافية (أوغير المباشرة) عن تلك الخاصة بعناصر المواد والأجور المباشرة حيث تهدف الرقابة في كل من الحالتين الى خفض التكلفة بما يضمن كفاءة استغلال المواد المتاحة .

هذا وقد تناولنا الرقابة على عناصر المباشرة في النقطة السابقة عن طريق معايير تسمح بتحديد التكلفة المعيارية للمخرجات ، ومقارنتها بالتكلفة الفعلية لها ، وتقصي أسباب الاختلاف بينهما في حالة وجودها ، ومحاولة القضاء عليها ليتحقق الهدف من النظام الرقابي غير أن معايير التكلفة يصعب استخدامها كأساس

(+) نذكر القارئ أن تحاليل هذا النوع من الانحرافات غالبا ما يتم في صورة جداول احصائية على اعتبارها اكثر وضوحا /الباحث/ .

للرقابة على عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة لعدم وضوح العلاقة بين هذه العناصر وبين مخرجات النشاط .

أضف الى ذلك أن سلوك كل عنصر من عناصر المصاريف الصناعية المختلفة عادة ما يختلف عن سلوك بعض العناصر الأخرى من حيث علاقته بمخرجات النشاط ، فيمكن تقسيمها حسب علاقة المصروف بحجم الانتاج الى مصروفات متغيرة (أو مرنة) ومصروفات ثابتة وأخرى شبه متغيرة ، كما أنه غالبا ما تقع مسئولية الرقابة على العنصر الواحد على عاتق أفراد مختلفين .

ولذلك فبينما نجد أن معايير التكلفة (القائمة على أساس الموازنة الثابتة) تعتبر أداة الرقابة الأساسية على عناصر التكلفة المباشرة من مواد وأجور ، فاننا نجد أن الوسيلة الملائمة لغرض الرقابة على عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة هي الموازنات التقديرية أو المعيارية المرنة .

وتعرف الموازنة المرنة ((بأنها تلك الموازنة التي تعد على أساس متعدد من مستويات النشاط بما يمكن من التوصل الى التكلفة المعيارية أو التقديرية لمستوى التشغيل الفعلي)) (71) وتتحدد مستويات النشاط أو التشغيل المتعددة التي يتم أعداد الموازنة لها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة .

وتفضل الموازنة تفضيلا مطلقا على الموازنة الثابتة لأغراض فرض الرقابة على عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة وذلك لأنها تمكن من تحديد الأسباب التي ينشأ عنها الاختلاف بين تكلفة مستوى الأداء الفعلي ومستوى الأداء المعياري .

ويتم تحليل الانحراف الاجمالي للمصاريف الصناعية الاضافية بهدف استقصاء أسبابه تمهيدا لاتخاذ التصحيحات المناسبة ، وفي هذا المجال يكون تحليل الانحراف الاجمالي للمصاريف الصناعية الاضافية بعدة طرق (+) .

أما عن كيفية تسوية ومعالجة انحرافات التكاليف الفعلية عن المعيارية فهناك رأيان :-

الرأي الأول يقول بضرورة توحيد حسابات الانحرافات سواء كانت انحرافات

(+) تتمثل هذه الطرق في التحليل الثنائي والثلاثي والرباعي .

توفير أو اسراف في جدول حسابات النتائج لأن الانحرافات السلبية حسب وجهة نظر هؤلاء تعود الى خلل في أسلوب العمل وتمثل عدم قدرة العاملين على تحقيق المعايير التي وضعت لهم بعد التأكد من توفر فرص تحقيقها ، لذلك فانه لايجوز اضافتها على تكاليف الانتاج وانما يجب تحميلها على نتيجة المؤسسة .

أما الرأي الثاني فيقول بضرورة التفريق بين الانحرافات المتولدة عن عوامل داخلية والانحرافات المتولدة عن عوامل خارجية لا ارادة للوحدة الانتاجية بها ، في هذه الحالة فان الانحرافات لاتمثل خلل في أسلوب العمل ولا ترجع الى نقص في الكفاية الانتاجية للآلات والعمال ويجب تحميل الانتاج بالانحرافات السلبية هذه ، كما أن الانتاج يجب أن يستفيد من انحرافات التوفير منطلقين من أن التكلفة الصحيحة هي التكلفة الفعلية التي حققها المسؤولون وليست التكلفة المعيارية أما بالنسبة لانحرافات الاسراف الناجمة عن العوامل الادارية فترحل الى جدول حسابات النتائج لأنها تمثل فعلا عدم قدرة القائمين على التنفيذ على تحقيق المستويات المعيارية الموضوعة .

وفي تصورنا أن الرأي الثاني يعد أكثر صوابا ، فهو ينطلق من تحليل منطقي لمسألة الانحراف ، فمما لاشك فيه أن الكشف عن مسبب الانحراف هو المحدد الصحيح لكيفية التعامل مع الانحراف محاسبيا .

اذ أنه من غير المعقول مثلا عدم تحميل المنتوج بانحراف ناتج عن ارتفاع اسعار المواد الأولية أو ارتفاع الأجور الداخلة في صنع هذا المنتوج ، فالتصرف بهذا الشكل يؤدي الى تحديد رقم تكلفة أقل من الواقع وبالتالي يشكل خطرا على مردودية المشروع.

في حين أن تحميل المنتوج بمقابل ما بذر من مواد أولية أو ماقضي من وقت عمل في أعمال شخصية للعمال أثناء وقت العمل يعتبر أمر غير معقول لأن هذه الانحرافات ناجمة عن عدم قدرة العمال على التحكم في طريقة الانتاج وكذا عدم الالتزام بأوقات العمل المحددة لهذا السبب فان تحميل هذه الانحرافات على جدول حسابات النتائج يعتبر تصرفا رشيدا ولا يؤدي الى تحميل العميل بتكاليف ناتجة عن أسباب يمكن للمؤسسة التحكم فيها .

تلك هي الاجراءات المحاسبية لمراقبة التكاليف اذا ما أختارت المؤسسة استخدام النموذج التقليدي وهو نموذج يساهم الى حد كبير في تقصي أسباب الانحرافات قصد توليد القرارات الادارية المناسبة لتصحيحها ،غيرأن هذا النموذج لم يسلم من النقد في السنوات الأخيرة ،ويمكن تقسيم الانتقادات الموجهة لهذا النموذج الى فريقين أساسيين ،فالفريق الأول انتقد المقاييس التقليدية لانحرافات التكاليف .

ويعبر DAVID SOLOMON (72) عن عدم اقتناعه بهذه المقاييس لكونها قد تكون سببا في موارد ضائعة وذلك في حالة ما اذا كانت حقيقة الانحرافات لا تعبر عما تقصده المسببات المحللة لمقاييس الانحرافات ، ويمكن توضيح هذا الانتقاد بالمثال التالي :-

لتكن المؤسسة لانجاز اشغال الري تنطوي على مصلحة خاصة بمراقبة التسيير عن طريق الموازنات التقديرية واكتشف رئيس مصلحة المراقبة عند تحليله لانحرافات استهلاك المواد (ولتكن أنابيب جديدة من قطر 80 ملم) أن هناك انحراف غير ملائم بما قيمته 10.000.00 دج وقد أرجع مراقب التسيير هذا الانحراف الى ارتفاع أسعار الأنابيب خلال الفترة المحاسبية ، لكن بعد البحث الدقيق في حقيقة الانحراف اتضح أن سببه راجع لاستخدام المشروع لنوعية من الانابيب غير النوعية المتفق عليها تعاقديا مع العميل ، وهي ذات سعر مرتفع نتيجة عدم توفرها لأنابيب اللازمة في السوق ، مما أدى الى تحمل تكاليف اضافية .

واضح من المثال أعلاه قصور تحليل الانحراف ، حيث أنه لم يكن من الممكن معرفة سبب الانحراف لو لم يجر تحليل اضافي على استهلاك المواد .

فلو أخذنا انحراف المواد على أنه انحراف سعر ناتج عن ارتفاع اسعار الانابيب فان ذلك يضلل الحقيقة ويؤدي الى اتخاذ قرارات غير مناسبة ، ناهيك عن التكلفة المنفقة على تحليل الانحرافات من وقت يقضيه العاملين في مراقبة التسيير ومايقابله من أجور .

وبهذا يمكن القول أن انتقاد SOLOMON ليس دائما صحيحا لأنه يمكن الكشف عن أسباب الانحراف بأكثر دقة اذا ما قرر مراقب التسيير اجراء تحليل لمختلف الانحرافات .

ويستند تقرير ما اذا كان يجب اجراء تحليل اضافي معين الى أى من المعيارين التاليين :-

- قصر تحليل الانحرافات على تلك التي تزيد عن قيم محددة مسبقا .
- قصر تحليل الانحرافات على تلك التي تزيد نسبتها الى التكلفة المعيارية عن معدل محدد مسبقا .

ومما لاشك فيه فالمعيارين السابقين يستندان الى الحكم والتقدير الشخصي للمديرين في ضوء خبرتهم السابقة ، حيث يعد التخمين أو الشعور نحو المواقف بمثابة عوامل أساسية في السلوك الادارى ، ونتيجة لذلك فهناك تفرقة في المعاملة بصدد تقرير تحليل الانحرافات .

أما المجموعة الثانية من الانتقادات فهي موجهة الى ماجرى عليه النظام التقليدى في تحليل التكاليف بالاعتماد على القاعدة المسماة بالتسيير عن طريق الاستثناء (+) ووفقا لهذه القاعدة لايتم تحليل سوى تلك الانحرافات التي تتجاوز حدا معينا ، أى الانحرافات الكبيرة فقط بدعوى أن تحليل جميع الانحرافات المكتشفة يؤدى الى زيادة الأعمال الرقابية والتعرض لأسباب عملية كثيرة يصعب اتخاذ اجراء ازاءها جميعا .

ونحن نميل الى تأييد هذا الانتقاد على أساس أن تحليل جميع الانحرافات يؤدى فعلا الى زيادة الأعمال الرقابية الذى قد يتمخض عنه اهمال الانحرافات تعبيرا عن الموقف ، كما قد يؤدى الى تحليل انحرافات ذات قيمة منخفضة بحيث يجعل تكلفة الكشف عن سبب الانحراف أعلى من الفائدة المنتظرة من تفسيره .

ازاء نقائص النموذج التقليدى اقترح عدد من المحاسبين الكثير من النماذج الاحصائية والرياضية بهدف التغلب على نقائص النموذج السابق باستخدام الخرائط الاحصائية ، تحليل الانحدار ، طريقة البرمجة الخطية وغيرها .

ولاشك ان استخدام هذه النماذج الرياضية والاحصائية يؤدى الى الوصول الى قواعد واضحة ومحددة مبنية على اختبارات فروض محددة ، وبالتالي فان هذه النماذج تساعد كثيرا في تحقيق أهداف المشروع .

- (+) MANAGEMENT BY EXCEPTION

وكثيرا ما تنتقد النماذج الرياضية نظرا لطبيعتها المجردة ولأنها عادة ما تبسط الأمور بدرجة كبيرة الأمر الذى يترتب عليه عدم أخذ كثير من العوامل الهامة في الاعتبار ، ولاشك أن هذا النقد قد يكون له مايبرره في بعض الحالات الا أنه يمكن أن نعدد كثير من الأمثلة التي توضح الاستخدامات المفيدة والجيدة للنماذج الرياضية في مجال التنبؤ بنشاط المشروع ووضع التقديرات والمعايير له ، مثال ذلك نماذج تحديد الحجم الأمثل للمخزون ونماذج البرمجة الخطية ، وينبغي أن يكون واضحا أنه ليس هناك تعارض بين النموذج التقليدى والنموذج الحديث على اعتبار أن النموذج الأول يمكنه الاستفادة من أدوات التحليل الرياضي لتقدير ومعايرة نشاط المشروع وبالتالي ليس هناك مايمنع من تطبيق النموذجين في آن واحد لأن المهم هو ما يقدمه هذا النموذج أو الآخر من حلول تساعد في التوصل لأنجع النتائج الاقتصادية .

لعله من الواضح أن نماذج الرقابة على التكاليف السابقة تساعد الى حد كبير على تقييم أداء مختلف أوجه النشاط بالمشروع ، وذلك باتباع نماذج محاسبية ورياضية واحصائية متعددة ، غير أن تطبيق هذا النموذج أو الآخر لا يمكن أن يكون فعالا ان لم تهيء له الشروط المناسبة .

ولضمان فعالية النظام الرقابي المتبع نرى أنه يجب على الأقل أن يستجيب للشروط التالية :-

- أن يقوم على أساس من مراكز المسؤولية التي تتلائم مع الهيكل التنظيمي للمشروع المعين .

وربما يعتبر أمر تحديد مراكز المسؤلية من أهم شروط نجاح النظام الرقابي ، فيجب تحديد هذه المراكز على النحو الذى يسهل تحديد المسؤلية على ما أنفق من تكاليف أو على ما أنجز بشكل مباشر .

- توافر الثقة في النظام والنتائج التي يظهرها ، حيث يشعر المكلف بالرقابة أن تقاريره تستغل استغلالا كافيا في مجالات توليد القرارات التصحيحية ازاء

الانحرافات المكتشفة .

- وجود نظام تحفيز بالمؤسسة يعمل على مكافأة العمال ذوي الأداء الجيد .

ونعني بعبارة تحفيز هنا هو توجيه نشاط الفرد نحو أهداف معينة واستخدام جزء من طاقته وموارده لتحقيق تلك الأهداف)) (73) .

ان معاينة وتحليل اجراءات حساب ومراقبة التكاليف بينت بشكل واضح أنه لايمكن اعتماد اجراءات معينة بمعزل عن خصائص المشروع فيمايتعلق بحجمه ، نوع النشاط الذى يباشره ، طرق الانتاج التي يتبعها وقنوات تصريف منتجاته وكذلك هدف المنظمين من اعتماد هذه الاجراءات .

فقد أضحى واضحا من خلال عرض اجراءات حساب التكاليف أن هذه الاجراءات تستجيب لضرورات عملية افرزتها خصائص العمليات الانتاجية بالمشروع والتقنيات المتبعة به ، فرغم اختلاف اجراءات تجميع التكاليف فليس هناك ما يمنع من تطبيق نظام مختلط اذا ماأمكن حيث يمكن تطبيق طريقة المراحل في نشاط معين للمؤسسة فيما تخضع بقية الأنشطة لطريقة العقود أو طريقة الأوامر أوغيرها .

أما دراسة اجراءات مراقبة التكاليف فقد كرست لدينا قناعة وهي أنه مهما كان تعقد التقنيات أو النماذج المستخدمة في الرقابة فان هذه الأخيرة لاتكون فعالة ان لم يوفر لها شروط مناسبة أهمها تحديد مراكز المسؤولية التي تقوم عليها هذه الرقابة بما يؤدى الى مراقبة مدخلات المراكز بالمقارنة بمخرجاتها .

يمكن أن نخلص من دراستنا السابقة عن مقولة التكلفة اقتصاديا ومحاسبيا واجراءات حسابها ومراقبتها الى مايلي :-

أنه رغم اختلاف أهداف الدراسات الاقتصادية لموضوع التكلفة عن أهداف المحاسبين ، فانها أفادت هؤلاء الى حد كبير في صياغة نظرياتهم مما أدى ببعضهم الى ادماج جزء من عناصر التكاليف الخفية أو الضمنية في حساباتهم وكذا استخدامهم لمفاهيم اقتصادية وهم بصدد تبويب عناصر التكاليف .

كما بينت مناقشتنا للنظريات المحاسبية في التكاليف أن لكل نظرية منطلقها وهدفها ومجال استخدامها وبالتالي فليس هناك ما يمنع من تطبيق هذه النظرية أو تلك أو عدة نظريات معا حسب الأهداف والغايات التي تطمح الادارة لتحقيقها ، وفي هذا السياق فاننا نضم رأينا لبعض المحاسبين الذين وصفوا نظرية التكاليف بأنها تعبيرا عن فلسفة في معالجة التكاليف غير المباشرة (74) .

أما اذا استحضرنا ماجاء في عرضنا لاجراءات حساب ومراقبة التكاليف فاننا نخلص دون عناء بأنها تشكل أدوات تحليل فعالية بيد المنظم يهتدى بها للوصول الى رقم تكلفة منتوجاته ومراقبة أداء مشروعه اذا ما أخذ بكل خصائص هذا المشروع من حيث حجمه ونوع نشاطه وطرق انتاج وتصريف منتجاته .

وعلى ضوء ماتقدم من مفاهيم ومصطلحات ونظريات وطرق ، فانه يحق لنا أن نطمح في محاولة لتصميم نظام محاسبي للتكاليف بالمؤسسات الصناعية الوطنية ، وهو هدفنا النهائي نظرا لغياب هذا النوع من المحاسبة في أغلب مؤسساتنا وما يرافقه من ارتجال في توليد القرارات الادارية ولهذا وقع اختيارنا على احدى مؤسساتنا الصناعية العامة وهي الديوان الجهوى للحليب للشرق لتصميم نظام محاسبي للتكاليف بها ، مساهمة متواضعة منا في حل الشيء القليل من صاعب التسيير التي تعيشها مؤسساتنا الاقتصادية خاصة في الظروف الراهنة التي تتطلب التحكم في التكاليف أكثر من أى وقت مضى .

الباب الثاني

محاسبة التكاليف بالديوان الجهوي للحليب للشرق (وحدة عنابة).

تبين من خلال دراستنا للباب الأول أن محاسبة التكاليف أداة وليست غاية، أداة ناجحة اذا احسن استخدامها على أساس تحديد الأهداف والغايات، فتجمع البيانات وتفسر النتائج في حدود ما ... لهذا كانت وظيفة محاسبة التكاليف ليست مجرد سرد حقائق الماضي، ولكن عرضها بطريقة تكفل اتخاذ القرارات التي ترفع من المردودية الانتاجية التي تنعكس بدورها في صورة مداخيل وأرباح، وبذلك تصبح طرق التكاليف أداة فعالة في حقل "قيادة" المؤسسات.

وعليه فقد أصبح من الضروري على المحاسب في التكاليف عند وضع أي نظام محاسبي للتكاليف بمؤسسته أن يحدد مجال نشاطه على ضوء احتياجات المسيرين في المستويات المختلفة والمشاكل التي تواجههم عند القيام بأعمالهم حتى يجمع من البيانات والمعلومات ما يوفي هذه الاحتياجات، ويرشد في حل هذه المشاكل.

لذلك فان البحث عن نجاعة نظام التكاليف وتحديد النظام الملائم للمؤسسة قيد الدرس، تبقى رهينة معرفة المحاسب لظروف المؤسسة الداخلية من تنظيم داخلي طبيعة الانتاج، قنوات التسويق، أهداف واستراتيجية المؤسسة، والظروف الخارجية المتمثلة في السوق، ومن خلال هذا المنظور فاننا سوف نمضي في البحث عن الكيفية الخصوصية التي يتم وفقها التوليف بين الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة لتصميم النظام المنشود.

وفق ذلك فان اهتمامنا ينصب في هذا الباب الذي عنوناه " محاسبة التكاليف بالديوان الجهوي للحليب للشرق" على تصميم نظام محاسبي للتكاليف بالمؤسسة انطلاقا من خصوصيتها الداخلية وظروفها الخارجية، لذا جاء هذا الباب في ثلاث فصول تناول الفصل الأول وهو " الديوان الجهوي للحليب للشرق، عرض وتقديم" ميدان البحث حيث عرضنا فيه استراتيجية المؤسسة الأم على مستوى الاقتصاد الوطني، لمحة تاريخية عن نشأتها قبل أن تنتهي بعرض وحدة الانتاج موضوع الدرس وهي وحدة الانتاج لعنابة، حيث تعرفنا على نشأة الوحدة، منتجاتها، سيرورة

العملية الانتاجية بها وهيكلها التنظيمي ، أما الفصل الثاني وهو " واقع محاسبة التكاليف بالديوان " فيهدف التعرف على كيفية التعامل مع عناصر التكاليف من الناحية الكافوية لتحديد اسعار تكلفة مختلف المنتوجات ومدى صلاحية هذا التعامل في مجال معرفة حقيقة التكاليف بالمؤسسة واستفادة المسيرين منها في اتخاذ القرارات التسييرية والادارية ، وهدفنا من كل ذلك الانطلاق من واقع التكاليف بالمؤسسة لتصميم نظام محاسبي للتكاليف يتناسب وطبيعة العملية الانتاجية والهدف المختار من هذا النظام ، وهو ما تناولناه في الفصل الثالث من هذا الباب .

الفصل الثالث

3. الديوان الجهوي للحليب للشرق: عرض وتقديم.

3.1 الديوان الجهوي للحليب للشرق (المؤسسة الأم).

3.2 الديوان الجهوي للحليب للشرق (وحدة عنابة).

يعتبر الحليب مادة غنية بروتينيا ومتوفرة بأسعار معقولة نسبيا مايفسر تواجدها في أغلب أسواق غذاء الطبقات الشعبية وباستيراد ما حوالي 95%(+) من حاجياتها من الحليب تواجه الجزائر مشكلا غذائيا معقدا زاد من حدته على الصعيد الداخلي ارتفاع الطلب على الحليب ومشتقاته الناتج عن النمو الديمغرافي السريع وكذا ضرورة تحسين الحصة البروتينية للمواطن وعلى الصعيد الخارجي ترحيل عمليات التضخم المستورد التي حصلت في البلدان الصناعية المتطورة منذ مطلع السبعينات ولحد الآن حيث شملت جميع السلع والمواد الغذائية (++) •

ولتلبية حاجيات المستهلك يستدعي الموقف اعداد استراتيجية وطنية لتنمية هذا القطاع •

ولا يمكن لهذه الاستراتيجية أن ترى النور عمليا الا باقامة طاقات انتاج وطنية عن طريق انشاء مؤسسات انتاج الحليب والعمل على خلق الظروف الملائمة لرفع عدد رؤوس الابقار الحلوبة والاهتمام بانتاجيتها •

وفي سياق هذا الاتجاه تم انشاء الديوان الوطني للحليب ومشتقاته بتاريخ 1976/03/27 حيث اسندت له المهام التالية (75) :-

- التنمية وتسيير صناعات معالجة وتحويل الحليب و مشتقاته بهدف ضمان تموين منتظم للسوق عن طريق توزيع عقلاني ومتوازن •
- المساهمة في تنظيم مربي الأبقار المنتجة للحليب عن طريق تشجيع تكوين التعاونيات
- ضمان تموين تعاونيات تربية المواشي بوسائل الانتاج وتسويق انتاجها من الحليب •
- المساهمة في تعميم تقنيات تكثيف انتاج الحليب •

(+) اعتبار أن نسبة ادماج الحليب المحلي في عملية تحويل الحليب تتراوح مابين 5% و7% •

(++) زيادة أسعار الحليب على المستوى السوق الدولي بثلاث مرات في الفترة 85، 1989 •

ـ ضمان المراقبة الرسمية لمردوديات انتاج الحليب (انتاجية الابقار) .

ـ المساهمة في التكوين المهني لعمال الاسطبلات المكلفين باستعمال تجهيزات الحليب الميكانيكية وآلات التبريد ، وبامكانها في هذا الاطار انجاز وتسيير اسطبلات بهدف التكوين .

وقد استمرت هذه المؤسسة في مباشرة نشاطاتها الانتاجية حتى تطبيق سياسة اعادة هيكلة المؤسسات ، فتم تجزئة الديوان الوطني للحليب ومشتقاته سنة 1982 الى ثلاثة دواوين يعمل كل واحد منها على تلبية حاجيات سكان المنطقة المتواجد فيها ، وهذه الدواوين هي :ـ

ـ الديوان الجهوي للحليب للوسط ومقره الجزائر .

ـ الديوان الجهوي للحليب للغرب ومقره وهران .

ـ الديوان الجهوي للحليب للشرق ومقره عنابة .

1.3 الديوان الجهوي للحليب للشرق (المؤسسة الأم) : عرض وتقديم .

3.1.1 نشأته :ـ

تم انشاء الديوان الجهوي للحليب للشرق بمقتضى المرسوم رقم 81ـ352 لـ 19 ديسمبر 1981 المنفذ لاجراءات اعادة هيكلة الديوان الوطني للحليب ومشتقاته وكان من نتيجة هذه العملية أن تم تحويل جزء من أصول وخصوم المؤسسة القديمة الى الديوان الجهوي للحليب للشرق .

وقد تمخض عن هذا الاجراء آثارا أقل مايمكن القول عنها أنها كانت مجحفة بالنسبة للمؤسسة الفتية ، فبالرغم من استفادتها من بعض الأصول والمساهمات المالية للدولة ، فانها بالمقابل ورثت وضعا ماليا سيئا جعلها تنطلق في نشاطها بقاعدة

- ماليـة غير متوازنـة •

والأرقـــام التاليـة توضح الموازنة بين ما تحملتـه المؤسسة من أعباء مالية و ماتحصلت عليـه من أصول ومساهمات الدولـة في سياق الاجراءات الحاليـة لاعادة هيكلة المؤسسة •

موازنـة بين ماتحملته المؤسسة من أعباء وماتحصلت عليه من
أصـول ومساهمات

الوحـدة : (ألف د ج)

ما تحملتـه		ما استفادت منـه	
خسائر السنوات الماضية الى 31•12•1982	134•254	الأصول (+)	276•996
حسابات بين الوحدات	311•150	المساهمة المالية للدولة	75•957
المجـموع	445•405	المجموع	352•953

بقراءة سريعـة للموازنـة أعلاه تكشف أهميـة عدم التوازن المالي الذى انطلقت به المؤسسة ، حيث بلغ الفارق بين ما تحصلت عليه من امتيازات مالية وما تحملتـه مـن وضع مالي قيمتـه 92•452 ألف د ج والأمر لم يتوقف عند هذا الرقم بل تعداه الى أكثر من ذلك حيث سددت المؤسسة ديون الاستغلال المترتبـة على الديوان الوطني للحليـب ومشتقاتـه الذى بلغ الى تاريخ 31•12•1981 قيمـة 10•380 الف د ج ولم يتم تسجيلها محاسبيا ، وما زاد من خطورة الوضع المالي للمؤسسة سياسة الأسعار المفروضة من قبـل الدولـة وهو ما يفسر الى حد بعيد العجز المالي الذى تعيشه عشية دخولـها مرحلـة استقلالية التسيير•

ويتكون الديوان الجهوي للحليب الشرق من مديريـة عامـة ووحـدتين للانتاج ، وحدة قسنطينة ، ووحدة عنابة بعدد اجمالي من المستخدمين يبلـغ 1434 عامل يسعون الـى تغطيـة طلب سكان 18 ولايـة مـن ولايات شرق البلاد وذلك باستغلال طاقـة انتاج اجمالية تقـدر بـ 228•835•700 لتر من الحليب سنويا •

(+) الاصول بالقيمة الدفترية •

وتتوزع طاقة الانتاج الاجمالية للمؤسسة على وحدتا الانتاج بالشكل التالي :ـ

ـ وحدة عنابة 131•143•500 لتر سنويا •

ـ وحدة قسنطينة 97•692•200 لتر سنويا •

حيث تتشكل كل وحدة انتاجية بضمان تموين عدد محدد من ولايات شرق البلاد بمادة الحليب ومشتقاته •

وحدة عنابة :ـ تضمن تموين ولايات عنابة ، الطارف ، قالمة ، ورقلة ، سوق أهراس ، بسكرة ، الوادي ، تبسة ، سكيكدة •

وحدة قسنطينة :ـ تضمن تموين ولايات قسنطينة ، جيجل ، سطيف ، باتنة ، برج بوعريريج ، خنشلة ، ميلة ، المسيلة ، أم البواقي •

وقد بلغت نسبة استغلال المؤسسة لطاقتها الانتاجية 90٪ سنة 1989 أي بانتاج 206•977•000 لتر سنويا مما سمح لها تلبية 32٪ من الطلب الجهوي على الحليب ومشتقاته (76) •

ولئن كانت نسبة استغلال الطاقة المتاحة للمؤسسة مرتفعة نسبيا فان نسبة تغطية حاجيات سكان شرق البلاد من مادة الحليب ومشتقاته لاتزال ضعيفة بالنظر لتزايد الطلب السكاني على هذه المادة •

ولما كان الوضع كذلك لم يبق على المؤسسة سوى العمل على الرفع من طاقة انتاجها تماشيا مع مقتضيات السوق •

وفي هذا السياق سطرت المؤسسة لنفسها أهدافا على المدى المتوسط نعرضها في النقطة الموالية •

3•1•2 أهداف المؤسسة على المدى المتوسط :ـ

يبين المخطط الخماسي للمؤسسة للفترة 90ـ94 أنها تسعى الى رفع طاقة

انتاجها الحالية التي تبلغ 228•835•700 لترسنويا الى مستوى 535•540•300 لتر سنويا في آخر سنة 1994 ، وذلك عن طريق خلق طاقات انتاج جديدة تتمثل في تشغيل 5 وحدات انتاجية جديدة وهي :-

- وحدة باتنة بطاقة انتاج تقدر ب 45•600•000 لترسنويا •
- وحدة شلف بطاقة انتاج تقدر ب 112•500•000 لترسنويا •
- وحدة ورقلة بطاقة انتاج تقدر ب 27•227•000 لترسنويا •
- وحدة جيجل بطاقة انتاج تقدر ب 42•800•000 لترسنويا •
- وحدة سوق أهراس بطاقة انتاج تقدر ب 26•950•000 لترسنويا •

وتسمح هذه الطاقات الانتاجية الجديدة للمؤسسة بتغطية نسبة 58% من الطلب الجهوي على الحليب ومشتقاته ، وذلك اذا اعتبرنا عدد سكان شرق البلاد يبلغ 9•340•497 نسمة سنة 1994 على أساس النمو الديمغرافي السنوي الوطني الذي يبلغ 3•1% سنويا •

هذا وتعد المؤسسة مسألة ادماج الحليب المحلي في سيرورة تحويل وتصنيع الحليب من احدى أولوياتها اذ تهدف الى تحقيق نسبة ادماج تعادل 17% أي ادماج 91 مليون لتر سنويا من الحليب المحلي وذلك في آخر سنة 1994•

بيد أن تحقيق هذا الهدف يبقى مرتبطا بعوامل خارجية عن المؤسسة أكثر منها داخلية تتمثل في عاملين وهما عدد الأبقار الحلوبة والمرتبط بامكانية استيراد الدولة لهذه الابقار من الخارج ، انتاجية الابقار الحلوبة المرتبطة هي الأخرى بمدى توفير الظروف الملائمة لتربيتها ، من توفير مساحات رعوية مسقية ، ظروف صحية مناسبة ، ...الخ •

جدول أ : عدد الأبقار (عدد رؤوس الابقار الحلوبة)

النوع/السنة	1990	1991	1992	1993	1994
نوع [illegible]	62•006	63•812	65•618	67•424	69•230
نوع BLA	139•577	142•368	145•295	148•119	151•081
نوع BL	248•876	253•355	257•215	262•557	267•283

المصدر: مخطط المؤسسة لسنوات 94/90

انتاجية أنواع الأبقار

نوع BLM 2400 لتر سنويا.

نوع BLA 500 لتر سنويا.

نوع BL 360 لترسنويا.

وبالقيام بعملية ضرب عدد رؤوس الأبقار من كل نوع (الجدول أ) في كل نوع من عدد الأبقار نحصل على الانتاج الاجمالي لكل نوع.

جدول ب : الانتاج الاجمالي المقدر في آخر سنة 1994.

الوحدة : (اللتر)

النوع/الانتاجية		1994
نوع	BLM	166.152.000
نوع	BLA	75.540.500
نوع	BL	96.221.880
المجموع		337.914.380

المصدر: مخطط المؤسسة لسنوات 90 / 94

نلاحظ من الجدول أعلاه أن انتاج الحليب المحلي يقدر ب 337.914.38 لتر في آخر سنة 1994 مما يجعل امكانية ادماج كمية 91 مليون لترسنويا التي تهدف ادماجها المؤسسة في آخر سنة 1994 ضمن عملية تحويل وتصنيع الحليب عملية ممكنة.

هذا وللمؤسسة أهداف أخرى على المدى المتوسط ونوجزها في :-

- وضع نظام تغليف جديد يسمح للمؤسسة بالحفظ الطويل للحليب ومن بين هذه الأنظمة استعمال القارورات البلاستيكية التي تمكن المؤسسة من اتباع سياسة تخزين جديدة للمنتوجات التامة حيث يعزز دورها كمنظم للسوق بتحقيق توازن أفضل لسوق الحليب

ومشتقاته على مستوى الجهات البعيدة وبذلك تتحقق للمؤسسة امكانيات تنافسية جديدة .

ـ مساعدة المربين عن طريق تموينهم بالعتاد الخاص لتربية الأبقار وحلبها ، وأجهزة حفظ وتبريد الحليب بالاسطبلات مع حفاظ المؤسسة على وظيفتها الاقتصادية .

ـ تدعيم البحث ، تكوين الاطارات ، تعميم استعمال تقنيات تربية الأبقار الحلوبة لرفع انتاجياتها على مستوى اسطبلات المنتجين .

ـ دراسة وبحث امكانيات الحصول على أسواق خارجية .

ـ تنويع منتوجات المؤسسة من الحليب ومشتقاته بهدف الرفع من الكميات المباعة على مستوى السوق .

بهذه المعلومات نكون قد استوفينا جوانب نشاط المؤسسة وتنظيمها الداخلي وقد بينت هذه الدراسة المكانة الهامة التي تحتلها المؤسسة على مستوى تحقيق الأهداف الوطنية الخاصة بالتخفيض من التبعية الغذائية عن طريق تشغيل واقامة طاقات انتاج جديدة بقطاع تصنيع وتحويل الحليب ، ولما كانت المؤسسة تتكون من وحدتين للانتاج ارتأينا اختيار وحدة الانتاج لعنابة ميدانيا لبحثنا في هذه الدراسة .

3.2 الديوان الجهوي للحليب للشرق (وحدة عنابة) :

تم اختيارنا لوحدة عنابة الانتاجية نظرا لأسباب عديدة منها :-

ـ أهمية الطاقة الانتاجية لوحدة عنابة بالمقارنة مع وحدة قسنطينة .

ـ تشابه نشاط الوحدتان من حيث نوع المنتوجات وسيرورة الانتاج .

ـ تشابه نشاط الوحدتان من حيث التنظيم الاداري .

ز - قرب وحدة عنابة من مقر المديرية العامة للمؤسسة مما سهل لنا مهمة الحصول على المعلومات الكافية بالانتقال بين الوحدة الانتاجية والمديرية العامة.

لهذا فان كل المقترحات التي سنخرج بها من دراسة محاسبة التكاليف بوحدة عنابة تسري على وحدة قسنطينة الانتاجية.

1•2•3 بطاقة فنية للوحدة :-

تم انشاء وحدة الانتاج لعنابة سنة 1975 وقد كانت تابعة للديوان الوطني للحليب ومشتقاته وبمقتضى المرسوم رقم 81 - 352 ل 19 ديسمبر 1981 القاضي باعادة هيكلة الديوان الوطني للحليب ومشتقاته أصبحت وحدة عنابة تابعة للمؤسسة الجديدة المتمثلة في الديوان الجهوي للحليب للشرق.

وتبلغ طاقة انتاج الوحدة حاليا 131•143•500 لتر سنويا.

1•1•2•3 مهامها :-

باهتمامها بوظيفة تنظيم سوق الحليب ومشتقاته على مستوى الولايات الشرقية التابعة لها من حيث التموين بالحليب ومشتقاته تساهم وحدة عنابة في تدعيم انتاج الحليب المحلي عن طريق :(77)

- وضع تحت تصرف مربي الأبقار الحلوبة عتاد خاص بانتاج وتحسين انتاج الحليب على مستوى المربين والمتمثلة في مواد التنظيف ، أجهزة تبريد وحفظ الحليب وكذلك العمل على مساعدة المربين في ميدان تحسين فصيلة الأبقار.

- اعداد وتحقيق برنامج تكوين وتعميم تقنيات تربية الأبقار.

- المساهمة في وظيفة توزيع الحليب.

2•1•2•3 منتوجاتها :-

في سياق المهام التي تطلع بها وحدة عنابة ، فانها تقوم بانتاج تشكيلة متنوعة من الحليب ومشتقاته تتكون من الحليب ، اللبن ، الجبن من نوع كاممبير (النوع الصغير 250 غرام ، النوع الكبير 500 غرام) ، الزبدة ، القشدة ، والسمن •

ولتقديم أحسن لطبيعة هذه المنتجات وما تتطلبه من تكاليف نعرض فيما يلي سيرورة العملية الانتاجية لهذه المنتجات :-

1) انتاج الحليب :- (+)

تضاف غبرة الحليب الى الماء الساخن بدرجة حرارة 45 - 50° في حوض خاص لتتم عملية الخلط بطريقة آلية ، وتجرى هذه العملية في ورشة خاصة تسمى ورشة اعادة التشكيل حيث يقوم عمالها بوضع المقادير اللازمة من غبرة الحليب في حوض الخلط أما الماء الساخن فتقوم بسحبه مضخة مجهزة بعداد لحساب كمية الماء اللازمة لتوجيهه الى الحوض السابق ذكره ، في نفس الوقت يتم اذابة المادة الدسمة في " القاعة الساخنة " تحت درجة حرارة 60° ثم ينقل عبر أنبوب الى خزان المادة الدسمة بورشة الحليب ، بعدها يمر الحليب المعاد تشكيله عبر أنبوب خاص الى جهاز التجنيس بورشة الحليب أين تضاف له المادة الدسمة التي تم تذويبها من قبل ، فيقوم جهاز التجنيس بخلط المادة الدسمة بالحليب تحت ضغط عال 150 - 250 بار حيث تنتهي العملية باذابة المادة الدسمة جيدا في الحليب ، ثم يتجه الخليط (حليب + مادة دسمة) الى خزان الخلط والتحويل لاستئناف خلط وتحويل الخليط جيدا ، بعدها يسحب الحليب بواسطة مضخة عبر أنبوب الى جهاز تسخين ليسخن حتى تصل حرارته 50° ، ثم يخرج الحليب

(+) انظر الملحق رقم 2 •

ليمر بجهاز خاص لازالة الغازات والروائح الكريهة من الحليب(+) اثرها يتم نقل الحليب الى جهاز تبريد لتخفض درجة حرارته مابين 6^{0}ـ 10^0 حيث يخزن بخزان بجانبه قبل أن يوجه عبر أنبوب الى جهاز التعقيم ، فيسخن الى 85^0 درجة حرارية حيث يتم القضاء على كل الجراثيم الموجودة بالحليب ، ويحتوى جهاز التعقيم نفسه على قسم آخر هو التبريد حيث يقوم بتبريد الحليب من درجة 85^0 الى مابين 6^{0}ـ 10^0 درجات اثرها يمر الحليب عبر أنبوب الى خزان تخزين الحليب المعقم (++) .

في هذا الوقت بالذات يكون الحليب تام الصنع حيث يتم سحبه الى الورشة التكييف بواسطة مضخة عبر أنبوب أين توجد آلات تعليب الحليب في أكياس بلاستيكية (مادة البوليثيلان) من نوع واحد لتر ، ثم يوضع في صناديق بلاستيكية ليحفظ في غرف باردة لمدة لا تتجاوز أربع وعشرون ساعة في انتظار تسويقه .

2)ـ انتاج اللبن :ـ (+++)

يمر انتاج اللبن بنفس مراحل انتاج الحليب حتى مرحلة التعقيم (+++) فبعد هذه المرحلة يتم تبريد الحليب من درجة 85^{0}ـ الى درجة 23^{0}ـ 30^0 بعد ما يوجه عبر أنبوب الى خزان خاص بالتخمير اين تضاف له نسبة تتراوح مابين 1% الى 2% من خميرة الحليب ويترك حتى ترتفع درجة الحموضة الى 70ـ75 درجة دورنيك (++++)

(+) هذا الجهاز غير مملوء كلا مما يسمح للغازات بالعلو الى أعلى الجهاز .
(++) في هذه الاثناء تؤخذ عينة من الحليب ليجرى اختبارها في المخبر للتأكد من تطابق الحليب المصنوع مع المواصفات التقنية .
(+++) انظر ملحق رقم 3 .
(++++) كما يوجد فارق آخر بين انتاج الحليب وانتاج اللبن وذلك من حيث كمية المقادير اللازمة من خميرة الحليب وكمية المادة الدسمة اللازمة .
(+++++) [illegible] اغرام من حامض الحليب .

ثم تجرى عملية تبريد الحليب الى ما بين 6^0 _ 8^0 درجة لتحفظ في خزان الحليب المعقم ، في هذه الأثناء يكون اللبن تام الصنع حيث ينقل بواسطة مضخة عبر أنبوب الى ورشة التكييف اين يعلب في أكياس من البلاستيك (مادة البوليتيلان) من نوع لتر واحد ثم توضع في صناديق بلاستيكية ليحفظ في غرف باردة لمدة لا تتجاوز أربع وعشرين ساعة في انتظار تسويقه .

3)_ انتاج الجبن (من/ نوع كاممبير) (+) :_

يمر الحليب المستعمل في انتاج الجبن بنفس مراحل انتاج الحليب السابق عرضها غير أن الفرق يكمن في المواصفات الفنية لهذا الحليب ، حيث يجب على الحليب المستعمل في انتاج الجبن والمنتج في ورشة الحليب أن يستجيب للمواصفات التالية :_

الكثافة	الحموضة	درجة الحرارة	المادة الدسمة
1036_103[illegible]	14 _ 17 د د	8^0 _ 10^0	40 [illegible]

اذا استجاب الحليب للمواصفات أعلاه بعد خضوعه لتحاليل مخبرية ، يتم ضخه الى ورشة انتاج الجبن عبر أنبوب خاص لتجرى عليه عمليات تنتهي بانتاج مادة الجبن ، وتبدأ العملية الانتاجية باستعمال الحليب المذكور ثم تعقيمه عن طريق جهاز تسخين الى درجة 80^0 _ 85^0 للقضاء على الجراثيم الموجودة به وذلك لمدة 15 دقيقة ثم يتم تبريده في نفس الجهاز الى درجة 22^0 _ 28^0 بعدها يضخ الى خزان التخمير عبر أنبوب خاص فيخلط الحليب جيدا وتضاف له مادة كلورير الكالسيوم بنسبة 0.25 غرام للتر الواحد أو مادة فوسفات مونوكالسيك بنسبة 0 غرام للتر الواحد وكذلك مادة البنسليوم كونديدوم التي تعطي للجبن الذوق المطلوب كما تزود بالفيتامينات اللازمة ثم تخلط هذه المواد

(+) انظر ملحق رقم 4 .

جيدا بالحليب ، حتى تصل حموضة الحليب مابين 21 ـ 22 درجة دورنيك ليجري تبريد الخليط الى درجة مابين 6°ـ 8° درجة لايقاف ارتفاع حموضة الحليب ، وتدوم هذه العملية بين 12 ـ 14 ساعة ، وتجري هذه العملية بقسم التحضير بورشة الجبن ثم يجري تسخين الحليب الى درجة حرارة مابين 33°ـ38° درجة حسب درجة حموضة الحليب ، ثم توجه عبر أنبوب الى قسم معالجة الحليب بورشة الجبن أين يتم ملأ الطسوت ذات حجم 100 لتر (+) ثم تضاف له مادة البرزور (PRESURE) التي تعمل على تجميد الحليب داخل الطست وتدوم مدة التجميد مابين 25ـ35 دقيقة بعدها يتم غطس قواطع نصف ميكانيكية بالطسوت لتجزئة الحليب المجمد الى جزيئيات صغيرة ذات شكل مكعب بقصد تسهيل خروج مادة اللاكتوسيروم (++)، يخلط مرة أو مرتان فتسحب اثرها مادة اللاكتوسيروم من الحليب بواسطة مضخة الى خارج الطسوت ليتخلص منها ، بعدها يوضع الحليب المجمد (القطع في شكل جزيئات مكعبة الشكل) من قوالب خاصة بالجبن (ذات شكل مربع أو مستطيل) ثم تأتي مرحلة تقطير الحليب لازالة ما تبقى من مادة اللاكتوسيروم من الحليب وتتم هذه العملية في قاعة ذات حرارة ما بين 25ـ28 درجة ، وتدوم هذه العملية مدة عشرون ساعة ، حيث تقلب قوالب الجبن مرة كل ساعتين ، بعدها تخرج قطع الجبن من القوالب لتوضع في سلات لتمليحها عن طريق غطسها في حوض مملوء بماء مالح بنسبة تركيز 2% ودرجة حرارة مابين 10°ـ 12° درجة فتدوم هذه العملية مابين 25ـ45 دقيقة ثم تخرج سلات قطع الجبن من الماء المالح لنقلها الى قاعة خاصة لتجفيفه تحت حرارة تتراوح مابين 16°ـ18° درجة لمدة زمنية تتراوح مابين 18ـ20 ساعة ، ثم تأتي عملية الترقيق وهي آخر مرحلة من مراحل انتاج الجبن ، ففي هذه المرحلة يكون الجبن محلا لعدد من التحولات الجرثومية تنتهي باعطاء الجبن الذوق والرائحة والتهيئة اللازمة ، وتجري هذه العملية في قاعة

(+) هناك 50 طست من هذا النوع

(++) وهو ذلك الماء الذي يطفو على الحليب بعد التجمد .

مكيفة ذات درجة حرارة تتراوح بين 11° – 14° درجة ونسبة رطوبة تتراوح مابين 70% – 95% وتدوم لمدة تتراوح مابين 8 – 10 أيام حيث يتم تقليب قطع الجبن كل يومين ورشها بمادة البنسليوم كونديدوم حتى تتشكل الطبقة البيضاء التي تراها على سطح الجبن ، في هذه الأثناء يكون الجبن جاهزا للاستهلاك حيث توجه قطع الجبن الموضوعة في السلات الى ورشة التكييف (+) لتعليبها ثم تخزن في غرفة باردة (مخزن) في انتظار تسويقها .

4) – انتاج الزبدة :– (++)

يتم انتاج الزبدة ابتداء من حليب البقرة الذي يجمع بواسطة شاحنات مجهزة بخزانات مكيفة خاصة بنقل الحليب ، ويجمع الحليب من تعاونيات تربية الأبقار (تعاونيات قطاع خاص) ومراكز جمع الحليب التابعة للوحدة ، وتقوم بهذه العملية مصلحة جمع الحليب التابعة لنيابة مديرية الزراعة وتربية المواشي (++) ، وبوصول شاحنات الحليب حيث يتم ضخه من الشاحنات نحو خزانات مخزن استقبال الحليب حيث يتم ضخه من الشاحنات نحو خزانات تخزين الحليب بورشة الحليب ، أين تجرى عليه التحاليل اللازمة حول درجة حموضته وكثافته (+++) ناذا تأكد من نوعيته دخل الحليب دورة التصنيع ، وتبدأ عملية التصنيع بضخ الحليب عبر أنبوب من خزانات حفظ الحليب الى جهاز تسخين حيث يسخن الى درجة مابين 25° – 26° درجة ثم يضخ الى جهاز عزل المادة الدسمة (ECREMEUSE) فيقوم هذا الجهاز عن طريق الضغط بانتاج مادتين ، مادة الحليب الخالي من المادة الدسمة الذي يستعمل في صناعة الحليب أو اللبن ومادة القشدة التي تحفظ في خزان خاص لتوجه فيما بعد الى جهاز التعقيم اين تسخن الى درجة

+) تتم عملية التعليب يدويا في ورشة خاصة حيث يلف الجبن في ورق من البلاستيك المثقوب وتوضع في علب من الكارتون ذات شكل دائري أومستطيل

++) انظر الملحق رقم 5 .

+++) انظر الهيكل التنظيمي للمؤسسة بهذا الفصل

++++) تجرى هذه العملية كذلك على مستوى تعاونيات تربية الابقار وعلى مستوى مراكز جمع الحليب .

90^0 درجة لمدة 15 دقيقة ، بعدها تأتي عملية التخلص من الغازات الموجودة بالقشدة عن طريق مرور القشدة بجهاز ازالة الغازات ، اثرها يجرى تبريد القشدة الى ما بين 11^0 — 13^0 درجة ، ثم تمرر عبر خزان خاص بالتخمير حيث تترك القشدة للتخمير فيهما لفترة زمنية حتى تصل درجة حموضتها مابين 50 — 55 درجة دورنيك ، ونذكر هنا ان كل هذه العمليات تجرى بورشة الحليب .

وما نتهاء مرحلة تخمير القشدة تحول هذه الأخيرة الى ورشة الزبدة حيث يتم ضخها عبر أنبوب لتوجه الى آلة المخض BUTYRATEUR أين يتم مخض مادة القشدة التي تنتهي بفصل مادة الزبدة عن اللبن ، فيذهب اللبن ليستعمل في صناعة اللبن كما يبقى منه نسبة 10٪ بآلة المخض لتستعمل كسائل مبرد للزبدة ، أما مادة الزبدة فتوجه الى آلة خلط الزبدة حيث تحول دقائق الزبدة الى كتل كبيرة قبل أن توجه الى المرحلة الأخيرة من التصنيع وهي مرحلة التكييف ، حيث تقطع الزبدة بواسطة آلة خاصة على شكل مستطيلات ذات وزن 250 غرام ، ثم تلف في ورق من الالمنيوم لتوجه الى مخزن مكيف في انتظار التسويق .

5)- انتاج القشدة :- (+)

يمر انتاج هذه المادة بنفس مراحل انتاج الزبدة غير أن الفرق يكمن في أن دورة انتاج القشدة أقصر من دورة انتاج الزبدة (++) حيث تنتهي انتاج القشدة بعملية ازالة الغازات من القشدة بواسطة جهاز خاص ثم تبريدها الى درجة ما بين 11 — 13 درجة اثرها توجه عبر أنبوب خاص الى ورشة الزبدة أين يتم حفظها بخزان قبل تعليبها في علب بلاستيكية ذات وزن 2 — 3 كلغ بعدها تخزن في مخزن مكيف في انتظار تسويقها .

(+) انظر الملحق رقم 6 .

(++) انظر انتاج الزبدة ص 128 .

6)- انتاج السمن (الدهن) :- (+)

لانتاج السمن يجرى استعمال البراميل الحديدية للمواد الدسمة بقاعة تسخين المادة الدسمة ، حيث تذوّبا للمادة الدسمة ثم تنقل عبر أنبوب الى خزان المادة الدسمة بقاعة خاصة (قرب قاعة تسخين المادة الدسمة) ليتم تعليب السمن في علب بلاستيكية ذات وزن 3 و 5 كلغ قبل أن توجه الى مخزن مكيف في انتظار تسويقها .

من الملاحظ أن دورة انتاج السمن غير معقدة وتتمثل سوى في اذابة المادة الدسمة بتحويلها من مادة جامدة الى مادة سائلة ليمكن تعليبها في علب صغيرة ، لذا فان مراحل انتاج السمن تتكون من مرحلة اذابة المادة الدسمة ثم مرحلة التعليب .

من خلال تتبعنا لكيفية سيرورة العملية الانتاجية بالمؤسسة ومن خلال التنظيم المتسلسل لورشات الانتاج وكذلك تجهيزات الانتاج المستعملة ، يتضح لنا جليا أن الانتاج في هذه المؤسسة هو متسلسل .

(+) انظر الملحق رقم 7 .

3•2•2 الهيكل التنظيمي للوحدة :-

لكل مشروع تخطيط اداري يتحدد في شكل وحدات ادارية يطلق عليها (مصالح ، أقسام ، مديريات ، نيابات ، مديريات ، فروع) أو وحدات فنية (ادارات ، أوصالات ، أ وورشات) يقوم بالاشراف عليها أفراد تتحدد مسؤولياتهم على أساس تعريف الوظائف السلطات ، وتختلف طرق التنظيم وفقا لأسس علمية يراعى فيها الظروف الفنية والادارية وبشكل يتناسب مع نوع الانتاج وطريقة تنظيمه ، حتى أصبح من الضروري أن يتحدد التنظيم الاداري المشروع باحدى الطرق المعروفة (78) :-

1)- التنظيم العسكري أو التنظيم على أساس خط السلطة المطلقة •

2)- التنظيم الوظيفي •

3)- التنظيم على أساس خط السلطة المطلقة مع وجود وظائف فنية مساعدة •

ورغم ما يوجد من اختلاف بين الأسس التي تقوم عليها هذه الطرق ، الا أن اختيار الشكل الذي يتميز به المشروع من حيث تنظيمه وادارته أمر لابد من الاتفاق عليه قبل أن يوضع نظام التكاليف ولا يصح أن يكيف النظام حسب طريقة المحاسبة بل يجب أن تكيف طريقة المحاسبة تبعا للنظام •

وما يهمنا من الدراسة الادارية للمؤسسة من الناحية المحاسبية هو الآتي(79) :-

- تحديد ادارات المشروع وفروعها مهما اختلفت مسمياتها وبيان العلاقة بينها وبين ادارة التكاليف لما لذلك من أثر على تحديد احتياجات هذه الادارات ورسم طريقة جمعها •

- طوائف الأفراد المسؤولين أصحاب السلطة وبخاصة هؤلاء الذين يكون لهم سلطات مالية حتى تتحدد المسؤولية عن خلق النفقات بالمشروع وبيان أثرها على نتائج الأعمال ، وبذلك يتحدد نوع البيانات التي تقدم لكل طائفة ، وبالشكل الذي يفيد كما تتحدد البيانات التي تجمع عن طريق هؤلاء الأفراد الأمر الذي يستدعي التعاون الكامل •

- المشاكل الادارية التي تواجه كل طائفة من مستويات الادارة العليا (مجلس الادارة في اطار استقلالية المؤسسة) أو الادارة التنفيذية (المديرون ورؤساء الأقسام) والمسؤولون عن التنفيذ بصفة عامة •

وفق هذه الأهداف الخاصة سنحاول دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة عنابة من حيث مكوناته من مصالح وادارات ووظائف الأفراد المسؤولين أصحاب السلطة لنتعرف على المشاكل الادارية التي تواجه كل مستويات الادارة قصدنا من ذلك كله ايجاد حلول تنظيمية للمؤسسة نؤسس عليها نظام محاسبة التكاليف •

1•2•2•3 الهيكل التنظيمي ووظائف المصالح :-

يتبين من المخطط (الملحق رقم 8)(+) أن تنظيم المؤسسة هو من نوع التنظيم الوظيفي الأكثر انتشارا في المؤسسات حيث تتشكل من ثمانية أقسام في شكل نيابات لمديرية الوحدة تتكفل كل نيابة مديرية بوظيفتها تحت اشراف نائب مدير خاص بها يعمل على التسيير المناسب لوظيفته في حدود الصلاحيات المسندة له من قبل مدير الوحدة وتتمثل هذه الوظائف في :-

1)- نيابة مديرية الادارة العامة •

2)- نيابة مديرية المحاسبة والمالية •

3)- نيابة مديرية التوزيع •

4)- نيابة مديرية الزراعة وتربية المواشي •

5)- نيابة مديرية الصيانة التقنية والعامة •

6)- نيابة مديرية الانتاج •

7)- نيابة مديرية مراقبة النوعية •

8)- نيابة مديرية التموين •

(+) يطلق عليه أحيانا التنظيم على شكل حرف لا •

وتعمل هذه المصالح تحت اشراف عام لمدير الوحدة الذي يسهر على تطبيق السياسات المسطرة وتجسيدها انطلاقا من مؤشرات التسيير الموضوعة مسبقا ويحدد طريقة توزيع المهام لمختلف نيابات المديريات .

كما تخضع لمديرية الوحدة مباشرة من ناحية السلطة الادارية بعض الوظائف الاستشارية التي يستشيرها مدير الوحدة كل في مجال اختصاصها عند مباشرة مهامه ، وتتمثل هذه الوظائف في :-

- ملحق مكلف بالأمن الوقائي .
- ملحق مكلف بالتعريب .
- مكتب مراقبة التسيير .
- مكتب مفتشية التجارة .

وقد واجه التنظيم الاداري الوظيفي انتقادا شديدا من قبل بعض الباحثين في علوم الادارة كونه تنظيما يميل الى المركزية الشديدة في التسيير .

ويمكن ايجاز هذا الانتقاد في المؤشرات التالية (80) :-

- أن قسم الانتاج لا يمتلك أي مشروع مستقل يعمل لتحقيقه كما أن قسم التوزيع يعتبر بمثابة قسم بدون معنى اذا فصل عن الأقسام الأخرى، بل أكثر من ذلك ففي ظل هذا التنظيم لايمكن تقييم عمل أي قسم من الأقسام كما لايمكن منا ملتها كمراكز للربح نظرا لارتباط كل قسم بالاقسام الأخرى.

- ان مدير المؤسسة لايتوفر على أي تقسيم بسيط وشامل لمردودية كل قسم ، لذلك فهو مجبر على اللجوء الى المراقبة المركزية ، مما يتطلب منه جهدا رقابيا كبيرا وحضورا مستمرا على مستوى الأقسام .

اذا كانت هذه الانتقادات صائبة في أغلبها فانه على حد رأينا لايمكن تعميمها على كل المؤسسات أيا كان حجمها ، عدد منتوجاتها ، طريقة انتاجها ، واستراتيجية تسييرها ، فالمؤسسة الصغيرة والمتوسطة ذات التكنولوجيا البسيطة والمنتوجات المحدودة نسبيا يمكنها اتباع التنظيم الوظيفي ، فهو يسمح للمدير مراقبة نشاطات الأقسام

مباشرة بالانتقال بين الأقسام أو بطريقة غير مباشرة عن طريق رؤساء الأقسام الذين يحاسبون عن نتائج أقسامهم بناءا على معايير محددة مقدما .

كما تعتبر استراتيجية المؤسسة من العوامل المحددة لتنظيمها الاداري ، فكلما اتضحت هذه الاستراتيجية أصبح من السهل وضع التنظيم الاداري الذي يناسبها فالهيكل يتبع الاستراتيجية كما أكده الفرد شندلر (81) .

في حين ذهب البعض الآخر الى أبعد من ذلك حيث اعتبر وأن مشكلة هيكل المؤسسة مهما كانت أهميته ، ماهو سوى جزءا بسيطا من مسألة فعالية المؤسسة فكلمة " تنظيم " نفسها تؤدي الى طرح سؤال وهو " تنظيم قصد تحقيق أي هدف" (82) .

بناءا على ما تقدم فان التنظيم الوظيفي يبقى على حد تقديرنا انجع التنظيمات بالنسبة لمؤسستنا وذلك للأسباب التالية :-

- أنه مناسب لحجم المؤسسة التي تبوب ضمن المؤسسات المتوسطة .

- أن التقنيات المتبعة بالوحدة ليست من التقنيات المعقدة مما يجعل من السهل التحكم في التسيير بواسطة المراقبة المركزية الغير مباشرة دون أن يؤدي ذلك الى فقدان المدير للنظرة الشاملة عن مؤسسته .

وعليه فان مشكل التنظيم الاداري بالمؤسسة غير مطروح كاشكالية اختيار نظري بقدر ما هو مطروح كاشكالية تطبيق التنظيم الاداري المعتمد وترجمته على أرض الواقع في مجال العمل اليومي لكل المستويات الادارية بالمؤسسة ، فتكون الوظائف الحقيقية التي تؤديها هذه المستويات مطابقة لوظائفها النظرية .

بيد أن معايشتنا لنشاط المؤسسة وتحليلنا لوظائف أقسامها بينت عدم توافق المهام التي تقوم بها بعض الأقسام مع ما أسندت لها نظريا ، وهو مايعرقل تحقيق أهداف التنظيم ، كما لاحظنا كذلك عدم تطبيق الهيكل التنظيمي للمؤسسة صراحة في بعض الاقسام حيث نجد أن هناك قسما بكامله وهو نيابة مديرية الحظيرة يشتغل منذ شهور دون أن [illegible] الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

الفرق بين المهام النظرية والمهام الحقيقية للأقسام

الوظيفة / القسم	الوظائف النظرية	الوظائف الحقيقية	ملاحظة
1- مديرية الوحدة			
• المدير	- تطبيق السياسات المسطرة وتجسيدها انطلاقا من مؤشرات التسيير.	/	
	- تحديد طريقة توزيع المهام على نيابة المديريات.	/	
	- السهر على احترام الآداب العامة بالمؤسسة والعمل على وضع علاقات عمل سليمة.	/	
1•2 مكتب مراقبة التسيير	- مسك مؤشرات التسيير.	/	لا توجد مؤشرات محددة
	- مراقبة التسيير.	×	ومتفق عليها.
	- السهر على تطبيق نظم وإجراءات التسيير المعمول بها وإعطاء كل التوجيهات.	/	
• المفتشية التجارية	- تفتيش التوزيع بالعلاقة مع مراكز التوزيع والموزعين الخواص والتجار بالتقسيط	/	
	- مراقبة المخازن بتجهيزات التبريد والنظافة.	/	
	- مراقبة مردودات المبيعات وعملية تحرير الفاتورات.	/	
	- احترام الأسعار المحددة.		
• المكلف بالأمن الوقائي	- تطبيق سياسة الأمن وإجراءاتها المحددة من قبل المؤسسة.	/	لا توجد سياسة محددة وإجراءات متفق عليها.
	- يشارك في اجتماعات مركز النظافة والأمن.	/	
• المكلف بالتعريب	- رفع التقارير الى المدير.		عدم نجاح هذه العملية نظرا
	- اعداد برامج الدروس المقدمة للمستفيدين	/	لعدم اقتناع ضمني للمسؤولين.
	- التعريب التدريجي لوثائق العمل.	×	
	- التعريب الكامل للمحيط داخل المؤسسة	/	
	- التعريب التدريجي للمصالح خاصة المصلحة الادارية.		

الفرق بين المهام النظرية والمهام الحقيقية للأقسام

الوظيفة / القسم	الوظائف النظرية	الوظائف الحقيقية	ملاحظات
2- نيابة مديرية الادارة العامة			
2-1 نائب المدير	- مكلف بالادارة العامة ، التكوين والشؤون الاجتماعية للعمال	/	
	- تطبيق السياسة المحددة في هذا المجال	/	لا توجد سياسة واضحة المعالم في ميدان الادارة
	- الاشراف على تسيير أملاك المؤسسة من عقارات منقولة وثابتة .	/	
	- السهر على احترام الآداب العامة والنظام في العمل .	/	
	- وضع الاجراءات المناسبة للسير الحسن لمختلف اللجان الدائمة بالمؤسسة .	/	
2-2 مصلحة المستخدمين والتكوين .	- التسيير الاداري لملفات المستخدمين مثل تحرير القرارات الادارية .	/	جهل القوانين الجديدة في هذا المجال وبالتالي عدم تطبيقها وعدم اعلام المستخدمين بالقوانين الجديدة .
	- تطبيق القوانين الداخلية وقانون العمل		
	- انتقاء العمال ، توظيف العمال .	/	
	- التكوين .		
	- متابعة دوران المستخدمين .	/	عدم وجود دراسة وافية لدوران العمال ، وعدم الاستفادة من التحاليل التي تقوم بها الادارة .
	- اقامة العلاقات مع الهياكل المكلفة بالتكوين .		
2-3 مصلحة الوسائل العامة	- تسيير أملاك المؤسسة .	/	
	- صيانة العمارات .	/	
	- تسيير الهاتف والتلكس .	/	
	- الحراسة .	/	
	- تسيير مخزن اللوازم .	/	
2-4 مصلحة الشؤون الاجتماعية	- التصريح الاجتماعي بالعمال الجدد .	/	
	- متابعة تسديد التعويضات الاجتماعية .	/	
	- تسيير عمال الطب الاجتماعي .	/	
	- اقامة العلاقات مع الهيئات المكلفة بالضمان الاجتماعي	/	

الفرق بين المهام الحقيقية والمهام النظرية للأقسام

القسم / الوظائف	الوظائف النظرية	الوظائف الحقيقية	ملاحظة
	- تحضير ملفات العمال للتقاعد •	/	
	- مسك البطاقات والملفات الطبية •	/	
	- تسيير التعاونية الاستهلاكية والنادي الميزانية الاجتماعية •	/	
2 • مصلحة الأجور •	- حساب ، تنسيق ، مراقبة الأجور •	/	
	- جمع كل العناصر التي تشكل قاعدة لحساب الأجور •	/	
	- متابعة ملفات الأجور •	/	عدم تطبيق شروط التوظيف في المناصب •
	- تطبيق سلم الأجور المعمول به •	/	
	- تطبيق قانون العمل في الأجور •	/	- جهل القوانين الجديدة المتصلة بالأجور والمنح •
- نيابة مديرية المالية والمحاسبة •			
3 • نائب مدير المالية والمحاسبة	- وضع السياسة العامة للمالية والمحاسبة والمحاسبة بالتعاون مع مدير الوحدة •	/	عدم وجود سياسة مالية ومحاسبية واضحة المعالم •
	- تطبيق السياسة المالية المحددة من قبل المديرية العامة •	/	- نفس الملاحظة •
	- التنسيق بين أعمال المصالح المالية والمحاسبية •	/	
	- الاشراف على الأعمال المالية والمحاسبية والعلاقات مع البنوك •	/	
3 • 2 مصلحة المحاسبة العامة	- مسك الدفاتر المحاسبية لدفتر اليومي ودفتر الاستاذ وكذلك بعض دفاتر اليومية الفرعية •		
	- تقوم باعداد الدفاتر اليومية اللازمة لحسابات الاستخدامات وعقود التسويات •		أخطاء في المحاسبة : عدم اجراء بعضها قلة المعرفة المحاسبية لبعض المسؤولين •
3 • 3 مصلحة المحاسبة التحليلية	- حساب تكاليف المنتوجات المختلفة •		لا يرتكز هذا الحساب على قواعد علمية في المحاسبة كما أن الحساب لا ينطلق من الورشات كمراكز للتكاليف •
	- اعداد التقرير السنوي لسعر تكلفة المنتوجات بالتعاون مع مختلف المصالح •		

الفرق بين المهام النظرية والمهام الحقيقية للأقسام

الوظيفة / القسم	الوظائف النظرية	الوظائف الحقيقية	ملاحظة
3.4 مصلحة الميزانية والمالية	- اعداد ومتابعة الميزانية التقديرية.	/	عدم تحليل الانحرافات بشكل علمي نتيجة عدم وجود محاسبة تكاليف..
	- اعداد ورفع التقارير حول تحقيق الميزانية	/	
	- مسك دفتر الخزينة.	/	
	- تسديد المستحقات.	/	
3.5 مصلحة التأمين والمنازعات	- القيام باجراءات التأمين على العقارات والتجهيزات والأشخاص.	/	
	- اقامة العلاقات مع مؤسسات التأمين.	/	
	- اعداد الملفات المتنازع فيها وتمثيل المؤسسة أمام العدالة.	/	
4- نيابة مديرية التوزيع:			
4.1 نائب المدير:	- تطبيق برنامج البيع وفق طاقات الانتاج	/	
	- دراسة امكانيات السوق وقنوات التوزيع.	/	عدم وجود دراسة السوق ورغبات المستهلك.
	- اعداد وتطبيق برنامج بيع الحليب ومشتقاته.	/	
	- استقبال وتحليل شكاوى الزبائن واقتراح تحسين دورة التوزيع.	/	عدم الاستفادة من شكاوى الزبائن في عمليات تحسين المنتوج والاشهار.
4.2 مصلحة تسيير المبيعات:	- تسيير مخزونات المواد الجاهزة.	/	
	- ضمان تسيير مخزونات الحزم.	/	
	- تطبيق برامج البيع.	/	
	- تحرير الوثائق التجارية.	/	
4.3 مصلحة برمجة المبيعات	- مسك بطاقات الزبائن.	/	
	- تحديد قنوات التوزيع.	/	
	- برمجة مبيعات نقاط البيع.	/	
	- توزيع الوسائل البشرية والمادية على مصالح البيع.	/	
5- نيابة مديرية الانتاج:	- تحقيق البرنامج السنوي للانتاج.	/	
5.1 نائب المدير	- تحقيق التقديرات ومراقبة النوعية	/	

الفرق بين المهام النظرية والمهام الحقيقة للأقسام

الوظيفة / القسم	الوظائف النظرية	الوظائف الحقيقة	ملاحظة
	- دراسة وتجريب المنتوجات الجديدة.		
	- متابعة مشاكل التغليف.	/	
	- توجيه النشاط الانتاجي.	/	
5-2 ورشات الانتاج:			
- ورشة الحليب - ورشة الجبن - ورشة الزبدة - ورشة الحليب	لكل ورشة الانتاج الخاصة بها والوظائف التابعة لها.	/	
6- نيابة مديرية مراقبة النوعية:			
6-1 نائب المدير	- تحليل، مراقبة، استغلال النتائج المتحصل عليها من التحاليل.	/	
	- ضمان مراقبة النوعية.	/	
	- تحديد طرق تحليل المواد.	/	
	- احترام مقاييس الانتاج.		
	- مراقبة النظافة في المخبر وفي الوحدة بشكل عام.	/	
	- مراقبة التحليلات بشتى أشكالها.	/	
6-2 مصلحة المراقبة الفيزيائية الكيميائية.	- القيام بالتحليلات الكيميائية الفيزيائية	/	
	- رفع تقارير التحليلات الى مدير الوحدة.	/	
	- وضع برامج المراقبة.	/	
	- تحضير الظروف المناسبة للقيام بالتحاليل	/	
	- أخذ العينات.	/	
	- تموين المخبر بالمواد الكيميائية الخاصة بالتحاليل.	/	
	- مسك دفتر نتائج التحاليل والبطاقات	/	

الفرق بين المهام النظرية والمهام الحقيقية للأقسام

الوظيفة / القسم	الوظائف النظرية	الوظائف الحقيقية	ملاحظات
	الفنية للتحاليل .		
	- تعقيم أدوات التحاليل .	/	
6.3 مصلحة البكتريولوجيا :	- التحاليل البكتريولوجية .	/	
	- رفع التقارير لنائب المدير ومدير الوحدة .	/	
	- وضع برامج التحاليل .	/	
	- تحضير الظروف المناسبة للتحاليل .	/	
	- تموين المخبر بالمواد اللازمة .	/	
	- مسك دفتر التحاليل .	/	
6.4 مصلحة التنظيف .	- تنظيف وتعقيم (تطهير) مختلف أجهزة الانتاج عند توقفها عن الانتاج بواسطة الماء والمواد الكيمائية الخاصة .	/	هناك طريقتان للتنظيف : - التنظيف بعين المكان ويتم أوتوماتيكيا بواسطة جهاز خاص مبرمج يقوم بخلط المواد الكميائية بالماء ويضخها الى الأجهزة المراد تنظيفها مع مراعاة الوقت اللازم للتنظيف وتركيز كمية المواد الكيميائية بالماء . - تنظيف يدوي يقيام عمال التنظيف بغسل الاجهزة بالمواد الكيميائية .
7- نهاية مديرية التموين : 7.1 نائب المدير	- تحضير برامج التموين بالمواد من الداخل والخارج بالتنسيق مع مختلف المصالح .	/	
	- القيام باجراءات العبور والجمارك .	/	

الفرق بين المهام النظرية والمهام الحقيقية للأقسام

الوظيفة / القسم	الوظائف النظرية	الوظائف الحقيقية	ملاحظة
7.2 مصلحة تسيير المخازن	- تسيير مخازن المواد الأولية و الحزم.	/	
	- تموين المصالح.	/	
	- القيام بعمليات العبور والجمارك.	/	
	- متابعة قوانين الجمارك.	/	
	- الشحن.	/	
7.3 مصلحة الشراء			
	- استقبال طلبات الشراء من المصالح.	/	
	- البحث عن المواد بالسوق.	/	
	- القيام باجراءات العبور.	/	
	- تحضير عمليات الشراء والمساهمة في لجان المشتريات بالمؤسسة.	/	
8- نيابة مديرية الزراعة وتربية المواشي:			
8.1 نائب المدير:	- تطبيق برنامج جمع الحليب (حليب البقرة)	/	
	- الاشراف على صيانة التجهيزات.	/	
	- حلب وحفظ الحليب على مستوى المزارع وبرمجة شراء التجهيزات.	/	
	- مساعدة المربين في مجال تعميم تربية المواشي.	/	
8.2 مصلحة جمع الحليب:	- برمجة دورات جمع الحليب.	/	
	- جمع الحليب من المزارع ومراكز الجمع.	/	
	- استلام الحليب.	/	
	- صيانة وتنظيف قاعة استلام الحليب.	/	
	- الصيانة الوقائية للمحركات.	/	

الفرق بين المهام النظرية والمهام الحقيقية للأقسام

الوظيفة / القسم	الوظائف النظرية	الوظائف الحقيقية	ملاحظة
	والمضخات ، الأحواض .		
	- صيانة واصلاح أجهزة التبريد والحفظ بالمزارع.	/	
3.8 مصلحة المساعدة الفنية لتنمية تربية المواشي :	- تخطيط مساعدة التعاونيات .	/	
	- تربية الابقار بهدف تنمية انتاج حليب الأبقار .	/	
	- تموين المزارع بالمواد والتجهيزات الخاصة بحلب وحفظ وتثليف الحليب على مستوى المزارع.	/	
	- تعميم تقنيات تربية المواشي والحلب وحفظ الحليب .	/	
	- مراقبة مردودية الأبقار .	/	
	- التعاون مع هياكل البيطرة المحيفوية ومصالح الفلاحة المحلية .	/	
9- نيابة مديرية الصيانة التقنية والعامة :			
9.1 نائب المدير :	- اعداد المخطط السنوي للصيانة -	/	
	- الاشراف على مختلف عمليات الصيانة .	/	
	- المساهمة في تركيب الأجهزة الجديدة .	/	
9.2 مصلحة صيانة اجهزة الحليب :	- اعداد المخطط السنوي للصيانة .	/	
	- اصدار أوامر العمل اليومية .	/	
	- اصلاح التجهيزات العاطلة .	/	
	- المساهمة في تركيب وتشغيل الاجهزة الجديدة .	/	
9.3 مصلحة الحظيرة والعتاد المستقل :	- صيانة سيارات وشاحنات المؤسسة	/	لاحظنا عند قيامنا بتربص في المؤسسة أن هذه المصلحة منفصلة تماما عن نيابة مديرية الصيانة الفنية والعامة حيث
	- التسيير الاداري لملفات هذه السيارات والشاحنات كالبطاقات الرمادية ، رخص السياقة ، المراقبة عند مهندس المعادن ،	/	

الفرق بين المهام النظرية والمهام الحقيقية للمؤسسة

الوظيفة / القسم	الوظائف النظرية	الوظائف الحقيقية	ملاحظة
	التأمين		تشكل نيابة مديرية لوحدها ، وهذا يتناقض التنظيم الاداري المعمول به .
	- توزيع وسائل النقل على مختلف أقسام المؤسسة .		
	- نقل العمال .		
	- صيانة الشاحنات والسيارات وتصليحها .		

طبقا للجداول السابقة يمكن تأشير فجوة واسعة بين المهام النظرية والمهام الحقيقية يترتب عليها خلل متعدد الحلقات ..... منها على سبيل الذكر لا الحصر:

- نيابة مديرية التوزيع :-

من مهام نائب المدير نظريا دراسة امكانيات السوق وقنوات التوزيع واستقبال وتحليل شكاوى الزبائن واقتراح تحسين دورة التوزيع بينما العمل اليومي لنائب المدير يدور في فلك هذه المهام في ظل غياب تام لأى دراسة عن السوق وأذواق المستهلك على اعتبار أن المؤسسة تحتكر سوق الحليب ومشتقاته ، وبالتالي ليس للمستهلك الخيار عند الشراء .

- نيابة مديرية الادارة :-

فمصلحة المستخدمين والتكوين اسند لها مهام التسيير الاداري لملفات المستخدمين تقوم بهذا الدور على أتم الأوجه ، فليس من الصادفات مثلا أن نجد سائقا من الناحية الادارية يقوم بأعمال ميكانيكية في ورشة الصيانة العامة.

- نيابة مديرية المالية والمحاسبة :-

غياب سياسة مالية ومحاسبية بالمؤسسة لعدم قيام نائب المدير بهذه المهمة لاهتمامه بالاشراف على العمليات المحاسبية اليومية من جهة وعدم اكتراث مديرية الوحدة والمديرية العامة للمؤسسة بهذا الجانب من جهة ثانية .

وهكذا فهذه الملاحظات تكاد تكون عامة وشاملة لمختلف أقسام المؤسسة ومرجع ذلك حسب رأينا هو غياب دليل تسيير بالمؤسسة توضح فيه المهام وكذلك غياب بطاقات فنية لمناصب العمل يحدد فيها شروط التكوين التي يجب توفرها في العامل للعمل بمنصبه والمهام المسندة لهذا المنصب .

لذلك نقترح الحلول التالية :-

* وضع دليل تسيير بالمؤسسة يبين فيه مهام كل المستويات الادارية والاجراءات العملية لأداء هذه المهام .

- وضع بطاقات فنية لمناصب العمل تبين فيها شروط التكوين لكل منصب عمل ومهام منصب العمل بوضوح •

أما فيما يتعلق بتطبيق الهيكل التنظيمي للمؤسسة فاننا نرى ضرورة تقييد مسؤولي المؤسسة بهذا التنظيم والعمل على عدم الخروج على حدوده ، وفي هذا السياق فانه يجب حل نيابة مديرية الحظيرة والنقل التي تقوم بتسيير وسائل النقل من سيارات و شاحنات وحافلات وصيانتها ، وهي المهمة المسندة نظريا لمصلحة الحضيرة والعتاد المتنقل التابعة لنيابة مديرية الصيانة التقنية والعامة •

وأمام هذا الواقع نقترح بعض التعديلات على التنظيم الاداري للمؤسسة " فوضع نظام تكاليفي هو فرصة لتغيير بعض العلاقات وبعض الدورات بل إعادة التفكير في مجمل هياكل المؤسسة" (83) •

ونوجز هذه الاقتراحات في المحاور التالية :-

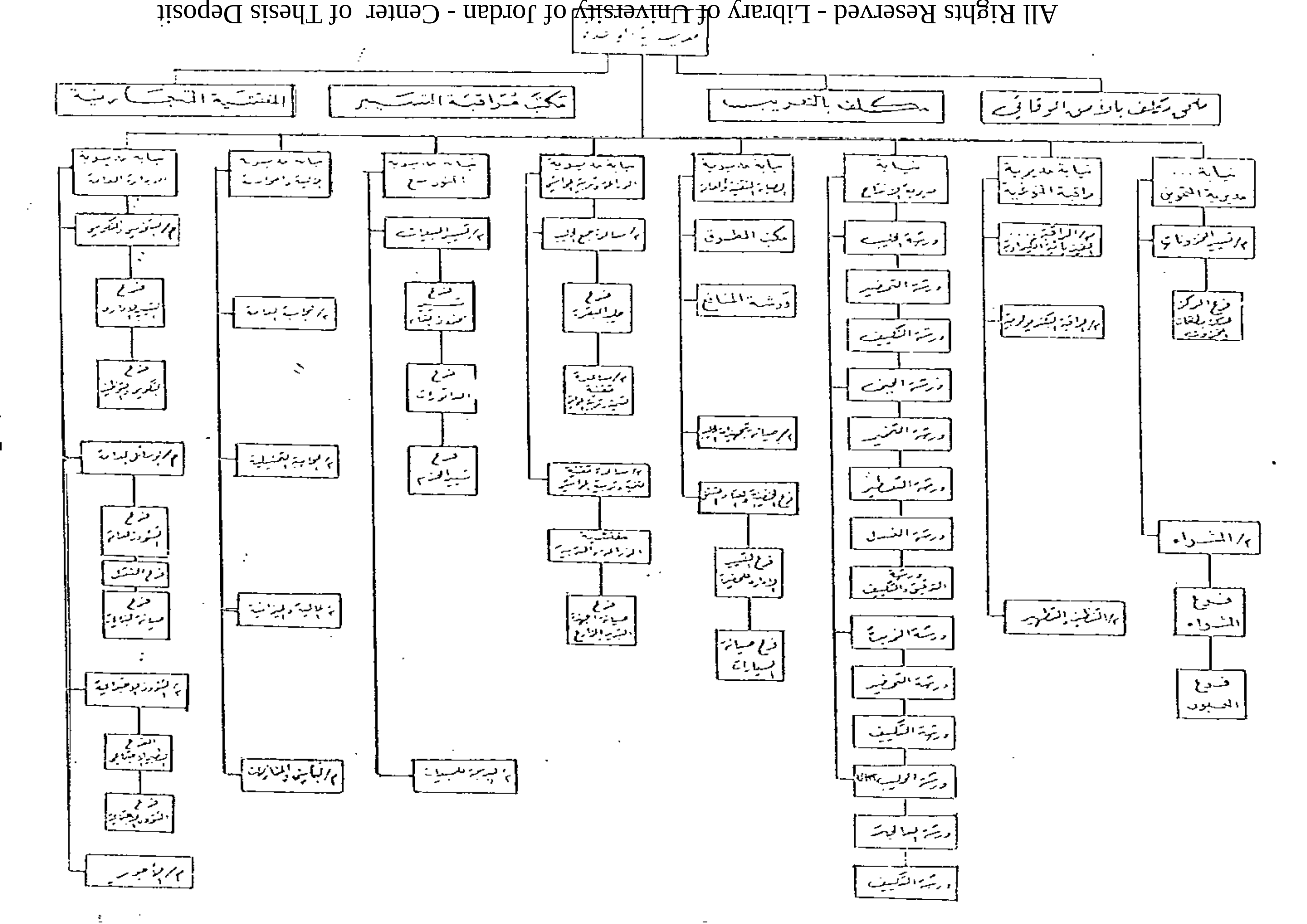
- ادماج مصلحة الحضيرة والعتاد المتنقل التابع من الناحية النظرية لنيابة مديرية الصيانة التقنية والعامة الى نيابة مديرية الادارة العامة نظرا لكون نقل العمال من الخدمات التي يمكن للادارة تقديمها للعمال عن طريق مصلحة الوسائل العامة التابعة لها •

- ابقاء فرع الصيانة الميكانيكية لوسائل النقل بنيابة مديرية الصيانة الفنية والعامة مع انشاء فرع جديد بهذه النيابة يسمى فرع العتاد ، تتمثل مهمته في التسيير الاداري لوسائل النقل من بطاقات رمادية ، المراقبة التقنية لوسائل النقل لدى مهندس المناجم بالاضافة الى متابعة الحالة التقنية لوسائل النقل وابلاغ ورشة الصيانة العامة بكل عطب لتصليحها ثم القيام بتوزيعها على مختلف الأقسام حسب الحاجة •

كما يقوم هذا الفرع باقتناء وسائل النقل الجديدة في اطار البرنامج الاستثماري للمؤسسة •

بناء على مافات يصبح التنظيم الاداري المقترح للمؤسسة كما يلي :-

2•2•2•3 التنظيم الاداري المقترح :


ملحق مكلف بالأمن الوقائي
مكلف بالتعريب
مكتب مراقبة التسيير
المفتشية التجارية
نيابة مديرية التموين
نيابة مديرية مراقبة النوعية
مكتب الطرق
ورشة الغسل
ورشة الزبدة
ورشة التكييف
فرع الحبوب

وباقتراحنا لهيكل تنظيمي جديد فاننا لا ندعي صلاحيته لكل زمان ، بل نعتبر أن هذا التنظيم صالح للمرحلة الراهنة للعلاقات وتوزيع السلطات بالمؤسسة على اعتبار أن " التنظيم الاداري للمؤسسة هو بمثابة تمثيل رسمي لتوزيع السلطات والمسؤوليات بها ، فهو اذن في حد ذاته رسالة داخلية وخارجية تحمل معاني للعاملين الأعوان أو المستخدمين بالمؤسسة) " (84) ولكن تمثيل زمني مرتبط بتطور المؤسسة وأهدافها لذا وجب على مسؤولي المؤسسة تغيير التنظيم الاداري كلما تغيرت المواقف والأهداف.

اذا كنا قد قمنا بتقديم التنظيم الاداري للمؤسسة وتوضيح مهام كل أقسامه من الادارات الرئيسية لم يكن قصدنا التفصيل بل الاشارة الى الدور الرئيسي الذي يحدد العلاقة المشتركة بينها ، وعلى أساس هذه العلاقة تتحدد البيانات ويتم تصميم النظام المحاسبي للتكاليف على اعتبار ان التنظيم الهيكلي للمؤسسة يعتبر من أهم شروط تحضير اطار اقامة نظام اعلامي بالمؤسسة الى درجة أن تصور نظام اعلامي والهيكل التنظيمي يعتبران وجهان لعملة واحدة (85) •

الفصل الرابع

4. واقع محاسبة التكاليف بالديوان .

4.1 واقع حساب التكاليف .

4.2 واقع مراقبة التكاليف .

قبل طرح مشكلة وضع نظام ، ينبغي توفر وعي حول وجود فرق بين حالة النظام القائم والحالة المرغوب أن يكون عليها هذا النظام ، حينئذ يكون وضع نظام بمثابة اجراء لتحويل نظام ما هو عليه الى ما نريد أن يكون عليه (86) .

لذا يتناول هذا الفصل عناصر التكاليف الصناعية التي تتكون منها الخامات الرئيسية (المواد المباشرة) وأجور العمل المباشر والمصاريف الصناعية المباشرة من مواد كيماوية وتكاليف الخدمات الانتاجية والمصاريف الصناعية غير المباشرة .

ونقوم بعرض الواقع العملي الذي تعامل به هذه التكاليف سواء من زاوية حسابها أو من زاوية مراقبتها ، فيقتصر بحثنا على شرح ما هو جاري بالنسبة لهذه العناصر لنكشف العيوب حتى نؤسس عليها الحلول والمقترحات الملائمة عند وضعنا لنظام محاسبة التكاليف في الفصل القادم .

وعليه سنتعرض بالدرس في المبحث الأول لحساب عناصر التكاليف بالمؤسسة وسنبدأ بشرحها حسب تسلسلها : المواد الأولية أو الخامات الرئيسية ، العمل ، الخدمات الصناعية المباشرة والمصاريف الصناعية الأخرى ، فيما يتناول المبحث الثاني مراقبة التكاليف .

4-1 واقع حساب التكاليف بالمؤسسة :

4-1-1 المواد الأولية المباشرة :-

هي تلك المواد التي تحمل كلفتها مباشرة كجزء من الكلفة الأولية ، وبعبارة أخرى هي المواد التي نستطيع قياسها وتحميلها مباشرة الى كلفة المنتج (87) والمجاميع التالية ينصب عليها التعريف أعلاه :-

أ)- كل المواد التي تشترى للمراحل المختلفة لمختلف المنتوجات كغبرة الحليب ، حليب البقرة ، المادة الدسمة .

ب) المواد التي تمر من مرحلة أو عملية الى أخرى مثال ذلك في صناعة الجبن

حيث يمر الانتاج بعدة مراحل انتاجية فيعتبر انتاج المرحلة الأولى وهي التحضير مادة أولية بالنسبة لمرحلة المعالجة كما أن انتاج هذه المرحلة تعتبر مادة أولية لمرحلة انضمام المعالجة لتكون في الأخير مادة أولية لمرحلة التعليب وهكذا دواليك بالنسبة لباقي المنتوجات (+) .

ج)- مواد التغليف أو الحزم (علب الجبن المصنوعة من الكارتون ، أكياس البلاستيك لتكييف الحليب واللبن ، ورق حزم الزبدة ، دلو تعليب السمن ، علب القشوة) .

بعد هذا الاستعراض لماهية المواد المباشرة سنحاول شرح الواقع الذي تعالج به المواد من طلبها حتى صرفها للانتاج حسب التسلسل التالي :-

طلب الشراء - الشراء - التخزين - الصرف .

يتولى أمناء مخازن المواد استيفاء بيانات " طلب الشراء" وذلك بالنسبة لعناصر المواد المادية التي يقترب مستوى المخزون منها من الحد الأدنى ويعتمد طلب الشراء من نائب مدير التموين ، ويحرر طلب الشراء من أصل صورتين ، فيرسل طلب الشراء الى مصلحة الشراء حتى تقوم باجراءات تدبير الكميات المطلوبة بينما يحتفظ أمين المخزن بالصورة الأولى أما الصورة الثانية فتحفظ في مكتب نائب مدير التموين ، هذا بالنسبة لطلبات شراء المواد الخامة التي تتطلبها العملية الانتاجية فغالبا ما تتولى نيابة مديرية الانتاج استيفاء بيانات طلب الشراء وعادة ما تشمل بيانات طلب الشراء على التاريخ ، والكمية ، والمواصفات ، وتوقيع كل من أمين المخزن ونائب المدير المختص ، وفور تلقي ادارة المشتريات لطلب الشراء فانها تقوم بفحصه من حيث مدى الحاجة للعناصر الواردة بالطلب في ضوء الحالة المالية للمؤسسة واتجاهات السوق ، والحالة التجارية العامة ، وتقوم مصلحة الشراء بعد ذلك بالاتصال بالممونين مباشرة عن طريق التلكس أو عن طريق الاعلان عن مناقصة

(+) انظر الفصل الثالث ص: 126-128 .

دولية أو محلية لكي يقدموا عطاءاتهم ، وذلك لضمان شراء أفضل المواد نوعية بأقل الأسعار وباختيار الممون تقوم مصلحة الشراء بتحرير "الطلبية" التي تعد بمثابة تفويض كتابي موجه الى الممون للقيام بتوريد الكميات الموضحة بالمواصفات المطلوبة وذلك في التواريخ المحددة ، ويشتمل طلب الشراء على بيانات أهمها اسم المورد ،كميات ومواصفات المواد ، شروط السداد ، الأسعار المتفق عليها وتواريخ التسلم ، وتحرر أمر الشراء من أصل صورتين ، فيرسل الأصل الى المورد بينما تحتفظ مصلحة المشتريات بالصورة الأولى أما الصورة الثانية فترسل الى الجهة التي استوفت بيانات نموذج طلب الشراء •

وبورود كميات المواد المطلوبة يقوم أمين المخزن باستلام المواد حيث يتم تحرير وصل دخول الى المخزن على أساس وصل الاستلام حيث يبين اسم ونوع وكمية وسعر المادة ، واثرها يتم تخزين المواد (غبرة الحليب) حسب اسم المورد وتاريخ التوريد ثم يجرى تسجيل المادة الواردة ببطاقة المخزن من حيث نوعها وتاريخ دخولها •

ونشير أنه قد تتطلب بعض المواد المشتراة مثل غبرة الحليب والمواد الدسمة اخضاعها لاختبارات معملية بالمخبر وذلك للتحقق من بعض المواصفات الفنية فيما اذا كانت الكميات الواردة مطابقة لكي يشمله صرف قيمة فاتورة الشراء التي ترد الى مصلحة المشتريات •

أما صرف المادة من المخزن للاستهلاك فانه يتم على أساس طلب المواد الذى يحرر من قبل المصلحة الطالبة مع ذكر نوع المادة وكميتها حيث تصرف المواد أولا بأول حسب تاريخ توريدها (+) وبعد تسلم المادة يتم تعديل بطاقة المخزون بالنسبة للمادة المسلمة حيث تظهر كمية المخزون المتبقية الجديدة •

ويجرى تسعير المواد المنصرفة على أساس الأسعار الفعلية للسنة الماضية ثم تسوية هذه الأسعار في آخر السنة المالية على أساس الأسعار الفعلية للسنة الجارية •

مما سبق يمكن تثبيت الملاحظات التالية حول تسيير المخزون بالمؤسسة :-

- اتباع المؤسسة على المعتمد الجطوطريقة الجرد المتناوب بدلا من طريقة

(+) تتبع هذه الطريقة في تسيير مخزون المواد التامة الصنع حيث تصرف المواد أولا بأول نظرا لأهميتها التي تتميز بمدة استعمال محدودة •

الجرد المستمر التي نص عليها الدليل الوطني للمحاسبة ولعل أهم ما يثبت ما نقول هو عدم تعديل بطاقات المخزون أحيانا عند حصول حركة للمخزون ، وقد أفرزت هذه الطريقة نوع من عدم التحكم في مراقبة المخزون التي تجلت في اختلاف الكميات الفعلية بالمخازن عن الكميات النظرية ببطاقات المخزون .

- طريقة صرف المخزون من المخازن أولا بأول حسب تاريخ توريده تعتبر طريقة جيدة في اجتناب المؤسسة لتلف المواد المخزونة التي يتميز معظمها بصفة استعمال محددة .

غير أن تسعير المواد المنصرفة على أساس الأسعار الفعلية للسنة الماضية ثم تعديلها في آخر السنة المالية يقلل من درجة الاستفادة من هذه الطريقة (الوارد أولا الصادر أولا) (+) التي تتطلب تقييم الكميات المنصرفة من المخزون بأسعار تكلفتها الحقيقية عند صرفها .

- أخذ المؤسسة سوى ببعض العناصر التكاليفية عند تقييم المخزون وهي مصاريف النقل ، مصاريف العبور والحقوق الجمركية ، اضافة الى سعر الشراء فيما تستبعد المصاريف الأخرى مثل المصاريف المالية ومصاريف التخزين كأجور أمناء المخازن ، انارة المخازن ، اهتلاك المخازن ، الخ .....

<u>وعليه فان هذا التقييم لا يعكس حقيقة تكاليف المواد المستهلكة بالمؤسسة كونه يعطي رقم تكلفة أقل من الواقع مما يسبب أخطاء عند حساب ربحية المنتوجات .</u>

قبل أن ننتهي من عرض اجراءات الشراء والتخزين المتبعة بالمؤسسة نشير أن المؤسسة تتوفر على أربعة مخازن ، مخزنان لغبرة الحليب ، ومخزن للحزم والمواد الكيماوية الداخلة في انتاج الحليب ومشتقاته ومخزن رابع لقطع الغيار الميكانيكية والكهربائية ، أما براميل المادة الدسمة فانها تخزن على مساحات التخزين في الهواء الطلق .

(+) لا نعتقد هناك ضرورة للدخول في تفاصيل الطرق التقليدية لتقييم المخزون - الباحث -

المعالجة المحاسبية :-

تعالج المواد الأولية الصادرة للانتاج بأخذ المواد الصادرة للانتاج من طاقات الصادر من المخزن واجراء قيد شهري ضمن حساب الاستهلاك (رقم 31) وذلك أستنادا لمتطلبات الدليل الوطني للمحاسبة .

أما المعالجة في حسابات التكاليف فهي تقتصر على تقدير قيمة استهلاك المنتوجات المختلفة من المواد الأولية المباشرة بناءا على المعدلات الفنية للاستهلاك الخاصة بكل منتوج وذلك في اطار التقرير السنوي لسعر تكلفة المنتوجات الذي تعده المؤسسة في بداية كل سنة .

فمثلا لانتاج لتر واحد من الحليب يجب استهلاك 92 غرام من غبرة الحليب، 28 غرام من المادة الدسمة و10 غرامات من أكياس البوليشيلان لتغليف الحليب .

ولانتاج لتر واحد من اللبن يجب أستهلاك 94 غرام من غبرة الحليب، 5.05 غرامات من المادة الدسمة و 10 غرامات من مادة البوليتيلان لتغليف اللبن .

ونشير في هذا السياق أن هناك معدلات للتلف المسموح بها بالمؤسسة وهي تقدر 4% عند الانتاج و3% عند التوزيع بالنسبة للحليب واللبن .

وقد اتضح أن المؤسسة لا تستند لهذه المعدلات في احتساب التلف ، فهي لا تفرق بين التلف الطبيعي (المسموح به) والتلف غير الطبيعي وتعتبر كلاهما من مكونات سعر تكلفة المنتوج .

والجدول التالي يوضح ما نذهب اليه :

جدول بكميات التلف للحليب واللبن لسنة 1990 (الوحدة مليون لتر)
(المصدر : تقرير سنة 1990 حول التلف) .

البيان	الانتاج	التلف – مرحلة الانتاج		التلف – مرحلة التوزيع		المجموع	
		كمية	%	كمية	%	كمية	%
الحليب	83 (+)	0.95	1.12	3.6	4.39 (+)	4.54	5.51
اللبن	12	0.27	2.25	0.46	3.92	0.73	6.17

بقراءة سريعة للجدول السابق يتبين أن المؤسسة تتحمل تلفا غير طبيعي في مرحلة التوزيع لكل من الحليب واللبن حيث بلغت نسبة التلف غير الطبيعي 0•39 % بالنسبة للحليب و 0•92 % بالنسبة للبن •

واذا علمنا أن سعر تكلفة الواحد من الحليب هو 3•456 د ج وسعر تكلفة اللتر الواحد من اللبن 3•139 د ج في سنة 1990 ، فاننا ندرك دون عناء ضخامة مبلغ التلف غير الطبيعي ، فهو يعادل 1•11 مليون د ج بالنسبة للحليب و 0•34 مليون د ج (++) بالنسبة للبن •

وغالبا ما ترجع أسباب التلف في مرحلة الانتاج لعدم احترام المقادير اللازمة من غبرة الحليب والمادة الدسمة والماء عند الانتاج أو عدم احترام مقاييس النظافة مما يؤدى بمخبر مراقبة النوعية بالمؤسسة الى رفض الكميات المنتجة قبل تغليفها وذلك بعد اصدار نتائج التحليلات الفيزيائية - الكيميائية والتحليلات البكتريولوجية •

أما التلف في مرحلة التوزيع فغالبا ما ينتج عن النوعية الرديئة لمادة البوليتيلان (البلاستيك) الذى يستعمل كأكياس لتغليف الحليب واللبن ، فهذه المادة من صنع محلي ولا تتناسب جيدا مع الالات المستعملة في تغليف الحليب واللبن مما يؤدى الى تقطع هذه الأكياس وتلف كميات من المنتوج ••

وقد كانت الكميات التالفة من مادة البوليتيلان في سنة 1990 كمايلي :-

---

هامش الصفحة 157 •

(+) جدول التلف : صافي الانتاج = الانتاج - تلف مرحلة الانتاج + الكميات المحولة لمرحلة التوزيع•

(++) // // : نسبة تلف مرحلة التوزيع = كمية التلف لمرحلة التوزيع / صافي الانتاج

مثال تلف اللبن في مرحلة التوزيع = $\frac{0•46}{11•73}$ = 3•92 %

هامش الصفحة 158 •

(+) (3•456 × 82•06 × 0•39%) = 1•11 مليون دينار •

(++) (3•139 × 11•73 × 0•92%) = 0•34 مليون دينار •

20•712 كلغ بالنسبة للبوليتيلان الخاص بتغليف الحليب •

12•648 كلغ // // // // اللبن •

أ ى مايعادل خسارة اجمالية تبلغ 1•225 مليون د ج •

تأسيسا على ما تقدم فان عدم التفرقة بين التلف الطبيعي والتلف غير الطبيعي عند حساب تكلفة المنتوجات يعتبر أمرا غير سليم من الناحية المحاسبية ، فهو يفرز تضخما في سعر تكلفة المنتوج ويؤدي الى تبذير في المواد في ظل غياب محاسبة مسؤولي المراحل على استهلاك المواد •

لذا وجب الاعتناء بمسألة التلف غير الطبيعي عند حساب تكلفة المنتوجات وذلك في حدود النسب المسموح بها ، وسنرجع لهذه النقطة في الفصل القادم •

4•1•2 كلفة العمل المباشر :

ان العمل المباشر هو العنصر الثاني من عناصر التكلفة الرئيسية المكونة لكلفة المنتوج ، ويعرف العمل المباشر بأنه العمل الذى يساهم بصورة مباشرة في تغيير شكل وتركيب المواد الاولية الى بضاعة تامة الصنع ، وتعتبر كلفته كلفة مباشرة على المنتوج ، وتعرف بكلفة العمل الذى نستطيع تحديده وتخصيصه الى وحدة الكلفة أو مركز الكلفة •

وقبل التعرض لكيفية التعامل مع تكلفة العمل المباشر محاسبيا ، نتعرض فيما يلي الى اجراءات تعيين العمال ، تسجيل أوقات العمل ، طريقة حساب الأجور ، سجلات الرواتب والأجور ، اعداد قوائم الرواتب والأجور •

أولا : اجراءات تعيين العمال :

يجرى تعيين العمال وتوظيفهم طبقا لطلبات المصالح وتبعا لمتطلبات الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذى يحدد عدد المستخدمين لمختلف المصالح •

في حالة شغور منصب عمل معين تلجأ مصلحة المستخدمين الى الترقية الداخلية قبل التوظيف من الخارج حيث يتم التوظيف تبعا لمتطلبات منصب العمل من الخبرة والمستوى العلمي •

ثانيا : تسجيل أوقات العمل :

يجرى تسجيل أوقات العمل على بطاقات (+) حيث يكتب على البطاقة اسم ولقب العامل ، ساعة الدخول والخروج ، ثم توقع البطاقة من قبل مسؤول مصلحة الأجور في آخر كل يوم ليتم حساب الأجور الشهرية على أساسها .

ثالثا : إعداد قوائم الرواتب والأجور :

يتم اعداد هذه القوائم على أساس بطاقات الحضور اليومية ، أما طريقة إعداد هذه القوائم فهي تتم بحساب العناصر التالية :-

- الأجر القاعدى لمنصب العمل .
- تعويض الخبرة المهنية (++) .
- مكافأة المردودية الجماعية .
- مكافأة المردودية الفردية .
- الساعات الاضافية .
- الضرائب على الرواتب والأجور .
- المساهمة في الضمان الاجتماعي .

وتعد ملخصات الأجور الشهرية التي يتم على أساسها حساب مبلغ الأجور الشهرية لمجموع مستخدمي المؤسسة .

المعالجة المحاسبية :

تعمل خلاصة شهرية بالرواتب والأجور حسب الأقسام ويجرى القيد في الحسابات

(+) انظر بطاقة الحضور بالملحق رقم ٥.

(++) يبلغ 1٪ من الأجر القاعدى لكل سنة خبرة ضمن نفس قطاع نشاط المؤسسة التي يعمل بها العامل و0.5٪ لكل سنة خبرة خارج قطاع نشاط المؤسسة .

اليومية في حساب رقم 63 : مصاريف المستخدمين ، حيث أن المعالجة مالية صرفة ولا توجد معالجة كلفوية للأجور والرواتب وأنها فقط لغرض الايفاء لمتطلبات المحاسبة المالية وذلك لعدم تحليل الرواتب والأجور في سجلات كلفوية خاصة بكل مركز كلفة وقسم انتاجي فيقتصر على تقدير كمية الأجور عند اعداد التقرير السنوي لسعر تكلفة المنتوجات على مستوى الورشات الانتاجية في ظل غياب توزيع تكلفة الأجور المباشرة على منتجات كل من الزبدة واللبن •

4•1•3 المصاريف الصناعية المباشرة :

تتضمن هذه المصاريف عناصر تكاليفية يمكن ربطها مباشرة بالوحدات المنتجة لكن نظرا لصغر كميتها المستعملة في السلعة المنتجة فانها تعامل على حده •

وتدخل ضمن هذا التعريف المواد التي تدخل في تركيب المنتجات مثل مواد الفوسفات مونوكا لسيك ، البنسليوم ، البروزور ، الملح في صناعة الجبن ، مادة الخميرة في صناعة اللبن •

وفي حالات أخرى تعتبر التكاليف التالية بمثابة مصاريف مباشرة :-

أ)- ايجار المعدات أو الالات لانجاز عملية في اطار منتوج معين •

ب)- كلف الصيانة لمثل هذه المعدات والالات (الخاصة بانتاج منتوج معين) •

ج)- اهتلاك (+) مباني ورشة مختصة في انتاج منتوج معين •

ان معالجة مثل هذه المصاريف وخاصة ما يتعلق بالمواد الكيماوية الداخلة

(+) مازالت المؤسسة تعتمد على نظام الاهتلاك الخطي في حساب اهتلاكات استثماراتها وهو في تقديرنا نظام غير مناسب في ظروف اقتصادية تتميز بالتضخم حيث لا يمكن من اهتلاك الاستثمارات في اسرع وقت لتعويضها ، وهذا رغم سماح قانون المالية لسنة 1989 للمؤسسات اختيار نظام الاهتلاك التنازلي أو المتصاعد عند حساب اهتلاك استثماراتها الانتاجية ، وذلك ابتداءا من أول جانفي 1988 •

في انتاج مختلف المنتجات في المؤسسة لم تتعد قيدها ضمن الاستهلاكات من الخلاصة الشهرية للصادر المخزني كما هو معمول به بالنسبة للخامات الرئيسية (قبرة الحليب ، المواد الدسمة) وأنها تكتفي بقيدها ضمن حساب مواد ولوازم مستهلكة (حساب رقم 31) بالمحاسبة العامة ولم تحلل للمراكز الكلفوية التي استفادت منها أو المنتجات التي صرفت عليها وانما اعتبرت مواد مستهلكة بمفهوم المحاسبة العامة .

والواقع أن هذه المعالجة لم تتأخر في افراز نقائص عديدة نوردها كما يلي :-

- صعوبة الرقابة على المواد المباشرة الداخلة بكميات صغيرة في تركيب المنتوج النهائي نظرا لعدم التفرقة بينها وبين المواد الرئيسية الأخرى.

- صعوبة الرقابة على تكاليف المراحل لعدم تحملها بالتكاليف التي استفادت منها ، وينصب هذا على المواد الثانوية والتكاليف الخدمية مثل الصيانة كلف التطوير والتصميم ، أهتلاك مباني خاصة بمنتوج معين.

4•1•4 التكاليف الصناعية الأخرى (الغير المباشرة) :

وهي التكاليف التي لاترتبط بوحدات انتاج معينة بذاتها وانما تنفق على المشروع أو المصنع ككل ، مثل ايجار المصنع ورواتب مدير المؤسسة والقوى المحركة والانارة والتدفئة والتبريد وغيرها من المصروفات التي تعتبر مصروفات عامة أي أنها لاتصرف خصيصا على وحدة انتاج معينة بذاتها ، ولذا عرفت بالتكاليف غير المباشرة (88) أي لا ترتبط بوحدات الانتاج بشكل مباشر .

وتنقسم التكاليف الغير مباشرة الى :-

1)- تكاليف انتاجية (صناعية) غير مباشرة .

2)- تكاليف التسويق .

3)- تكاليف ادارية وتمويلية •

وفيما يلي نتعرض باسهاب هذه التكاليف :-

1)- التكاليف الانتاجية غير المباشرة :-

وهي التي تحدث لأكثر من عمليتين مختلفتين أو على النشاط الانتاجي كله بصفة عامة وليس على وحدة انتاج معينة أو وحدات متجانسة بصفة خاصة (89) وتشمل ما يلي :-

أ)- المواد الغير مباشرة: تكلفة المستلزمات السلعية والانتاجية غير المباشرة)

وهي تكلفة المواد التي لا تدخل أصلا في اتمام المنتج النهائي ، أى المواد التي لاتكون جزء من المنتج النهائي ولكنها لازمة للعملية الانتاجية مثل الزيوت، الدهون والأدوات الصغيرة •

ب)- أجور العمل غير المباشر : وهي تكلفة العمل الذى لا يبذل على وحدات انتاج متجانسة بصفة خاصة أى تكلفة العمل الانساني الذى يقوم بعمال الخدمات أو العمليات المساعدة •

ومن قبيل هذه التكاليف مايلي :-

- أجور عمال الصيانة بمصلحة صيانة أجهزة الحليب •
- أجور عمال الصيانة بمصلحة الحظيرة والعتاد المتنقل •
- أجور عمال نيابة مديرية مراقبة النوعية •

+ التقنيين القائمين على التحليلات الكيميائية الفيزيائية (مصلحة المراقبة الفيزيائية الكيميائية) •

+ التقنيين والعمال القائمين على التحليلات البكتريولوجية (مصلحة البكتريولوجيا) •

+ عمال وتقنيو مصلحة تنظيف أجهزة الانتاج •

- أجور رؤساء الأقسام والملاحظين بالكشبة ورؤساء الشعب الانتاجية .

ج)- تكلفة الخدمات الصناعية غير المباشرة :
0-0-0-0-0-0-0-0-0-0-0-0

وهي تكلفة الخدمات الصناعية التي تحدث في المصنع ككل بصفة عامة ومن أجل سير العمل بالمصنع ، وتتمثل هذه التكلفة في مصاريف ايجار المصنع والتدفئة والتبريد والانارة والتأمين على المكاتب ومباني المصنع (90) .

بالاضافة الى التكاليف اعلاه يمكن تبويب التكاليف التالية للمؤسسة ضمن هذا البند من التكاليف :-

- تكلفة تصفية المياه (محطة تصفية مياه المؤسسة) .
- ورشة تسخين المياه الموجهة لورشات الانتاج .
- ورشة تبريد المياه الموجهة لورشات الانتاج .

2)- تكاليف التسويق (البيع والتوزيع) :-

تعتبر عناصر تكاليف التسويق جميعها عناصر تكاليف غير مباشرة بالنسبة للوحدات المنتجة حيث أنها لاتدخل ضمن تكاليف الانتاج ولكنها تنفق جميعها بعد اتمام عملية الصنع، وجميع هذه النفقات تتعلق بالمجهودات اللازمة من أجل توجيه السلعة من المشروع للمستهلك (91) .

ومن قبيل هذه التكاليف نذكر :-

- مصاريف مصلحة تسيير المهمات (تسيير مخزونات المواد الجاهزة ، تسيير مخزونات الحزم) .
- مصاريف مصلحة برمجة المهمات :
+ مصاريف نقاط البيع
+ مصاريف نقل المواد التامة للمستهلك .
+ عمولات البيع (15 سنتيم للتر الواحد من الحليب واللبن) .

ـ مصاريف الاشهار والدعاية ٠

ـ مصاريف دراسة السوق ٠

3) ـ تكاليف الخدمات الادارية والتموينية :ـ

وتشمل عناصر المواد والرواتب وتكلفة الخدمات المرتبطة بمصالح الادارة والمالية والمحاسبة ٠

المعالجة المحاسبية :ـ

ان ما هو متبع في حسابات المؤسسة وبالأخص في تقييم المخزون السلعي هو عدم التفرقة بين التكاليف الصناعية من تكاليف ادارية ، انتاجية تسويقية واعتبارها جميعا من قبيل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتوجات وبالتالي فلا توجد أي معالجة كلفوية لهذه المصاريف وانما يجري تبويبها حسب المخطط الوطني للمحاسبة للايفاء بمتطلبات اعداد القوائم المالية للمؤسسة ، فهذه التكاليف مبوبة الى مواد مستهلكة ، خدمات ، مصاريف مختلفة ، مصاريف القسم الاجتماعي واهتلاكات ومؤونات وتحمل هذه المصاريف على تكلفة المنتوجات من الحليب واللبن والحليب المركز والجبن حسب الكميات المقدرة للمبيعات لكل منتوج ٠

وللخوض بقدر من التفصيل في طريقة التعامل مع عناصر التكاليف المختلفة نتعرض فيما يلي للتقرير السنوي لأسعار تكلفة منتوجات المؤسسة لسنة 1990٠

4٠1٠3 التقرير السنوي لأسعار تكلفة المنتوجات (سنة 1990) :

في ظل غياب محاسبة التكاليف بالمؤسسة ، جرت العادة أن تطلع مصلحة المحاسبة التحليلية باعداد تقريرا سنويا عن أسعار تكلفة مختلف منتجاتها عند بداية كل سنة مالية ، حيث تقدر كميات المنتجات وما يقابلها من تكاليف ، وبقسمة مجموع التكاليف

الخاصة بكل منتج على كمية الوحدات المنتجة من المنتج المعين نحصل على سعر تكلفة الوحدة .

ويعد هذا التقرير وثيقة أساسية لمسيري المؤسسة في الكشف على أسعار تكلفة المنتجات اضافة الى كونه وثيقة رئيسية لطلب المؤسسة الدعم المالي من وزارة الفلاحة في اطار سياسة دعم أسعار المواد ذات الاستهلاك الواسع التي تتبعها الدولة (+) .

يتشكل التقرير من ثلاث جداول وهي جدول توزيع مجمل الأعباء ، جدول توزيع الأعباء غير المباشرة ، وجدول تحديد اسعار تكلفة المنتجات .

وسنتناول هذه الجداول تباعا :ـ

1)ـ جدول توزيع مجمل الأعباء على المنتوجات :ـ

.../...

(+) يباع الحليب واللبن بأسعار منخفضة بالمقارنة مع أسعار تكلفتها ، فسعر تكلفة الحليب كما سنرى هو 3.496 د ج للتر الواحد واللبن 3.135 للتر الواحد بينما أسعار البيع هي 1.35 د ج بالنسبة للحليب واللبن سنة 1990.

جدول توزيع مجمل الأعباء على المنتوجات لسنة 1990

(الوحدة : ألف د ج)

الأعباء	الحليب	اللبن	الحليب	الجبن (نوع كبير)
	مجموع الأعباء	مجموع الأعباء	مجموع الأعباء	مجموع الأعباء
مواد ولوازم مستهلكة	256.080	28.977	62.088	14.524
خدمات	12.311	1.802	646	171
مصاريف المستخدمين	34.258	3.130	5.945	4.921
ضرائب ورسوم	1.594	142	270	4.280
مصاريف مالية	8.570	1.063	1.689	447
مصاريف مختلفة	1.456	181	287	76
اهتلاكات ومؤونات	6.072	753	1.197	317
مصاريف القسم	3.967	492	782	207
المجموع	324.308	36.540	72.904	24.943

ان معطيات الجدول السابق تشير بشكل واضح الى :-

أ)- عدم تبويب عناصر التكاليف حسب مقتضيات محاسبة التكاليف بل تم اعتماد تبويب المحاسبة العامة ، فلا كلام عن المواد الأولية أو الخامات الرئيسية ، العمل المباشر ، الخدمات الصناعية المباشرة والمصاريف الصناعية الأخرى .

ب)- عدم التمييز بين مراحل انتاج كل منتوج ، فقراءة سريعة للجدول تعكس وكأننا ازاء منتوجات ذات مرحلة انتاجية واحدة ، وهو مالا يتطابق مع واقع العملية الانتاجية بالمؤسسة حيث يمر منتوج الحليب كما رأينا بعدة مراحل (+) وهي مرحلة اعادة التشكيل ، مرحلة التجنيس والتعقيم ومرحلة التكييف ؛ كما يمر منتوج اللبن بثلاث مراحل وهي مرحلة اعادة التشكيل ، مرحلة التحويل ، و مرحلة التكييف ، وكذلك الأمر بالنسبة للمنتوجات الأخرى ، فهي تمر بعدة مراحل انتاجية .

فوفقا لهذا الجدول لا يمكن معرفة مثلا قيمة استهلاك كل مرحلة من مراحل انتاج الحليب من مواد ولوازم حيث أن مبلغ 256 مليون د ج هو مبلغ اجمالي يخص كافة المراحل ، وتصح هذه الملاحظة على باقي بنود الأعباء .

ج)- عدم حساب سعر تكلفة القشدة والسمن رغم وجود هذان المنتوجان في مخطط انتاج المؤسسة لسنة 1990 ، وهو ما يجعل من الصعب تحديد أسعار بيع هذان المنتوجان وبالتالي معرفة ربحيتهما كما يؤدي الى تحميل المنتوجات الأخرى بتكاليف ثابتة أكثر من اللازم لعدم تحميل القشدة والسمن حصتهما من هذه التكاليف

د)- توزيع مجمل الاعباء على منتوج الحليب من نوع VET بمبلغ يقارب 73 مليون د ج رغم عدم انتاج هذا المنتوج حاليا نتيجة توقف ورشة انتاج هذه المادة بسبب عطل الالات ونقص مادة الكرتون الخاصة بالتغليف .

2)- جدول توزيع الاعباء غير المباشرة على المنتوجات :-

(+) انظر الفصل السابق ص : 124-125.

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتوجات لسنة 1990 (الوحدة : ألف د.ج)

المنتوجات	البيان كمية مباعة (ألف لتر)	%	م.ل مستهلكة	خدمات	م.مستخدمين	ضرائب ورسوم	م.مالية	م.مختلفة	اهتلاكات	م.القر	المجموع
		x	10.562	4.500	28.603	1.282	11.765	2.000	8.339	5.448	72.502
الحليب	93.823	72.82	7.691	3.277	20.829	934	8.570	1.456	6.072	3.967	[illegible]2.796
اللبن	11.640	9.03	954	406	2.583	185	1.060	181	753	492	6.547
الحليب uhT	18.466	14.35	1.516	646	4.104	183	1.659	287	1.197	782	10.404
الجبن	4.900	3.80	401	171	1.087	49	447	76	317	207	2.755
المجموع	128.849	100	10.562	4.500	28.603	1.282	11.765	2.000	8.339	5.448	72.502

كما هو واضح من بيانات الجدول السابق يعكس تشبيت النقاط التالية :-

أ)_ ان الأعباء غير المباشرة ليست مبوبة الى تكاليف انتاجية (صناعية) ، تكاليف تسويق وتكاليف ادارية وتمويلية بل اعتمد في تبويبها على أرقام حسابات المحاسبة العامة ، وعليه لايمكن معرفة قيمة هذه الأعباء بالنسبة لكل منتوج ، فتكلفة الأعباء غير المباشرة للحليب من مصاريف مستخدمين التي تقارب 21 مليون د ج لانعرف مثلا بالضبط ماذا تمثل : هل هي خاصة بمصاريف تسويق (نيابة مديرية التوزيع) أو خاصة بمصاريف أجور مستخدمي نيابة مديرية المالية والمحاسبة ونيابة مديرية الادارة العامة أو خاصة بمصاريف المستخدمين المرتبطة بعمليات صيانة أجهزة الحليب(نيابة مديرية الصيانة التقنية والعامة) ، وتجرى هذه الملاحظة على باقي بنود الأعباء •

ب)_ تحميل الأعباء غير المباشرة حسب المبيعات التقديرية لكل منتوج وليس حسب استفادة هذه المنتوجات من الأعباء المذكورة لايعبر عن حقيقة العلاقة القائمة بين المصاريف الغير مباشرة والوحدات المباعة ، فاذا كانت هذه العلاقة واضحة بالنسبة لمصاريف التسويق ، فانها تعتبر غامضة اذا تعلق الأمر بما لمصاريف الاداريةوالمالية •

لذلك فان معدلات توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتوجات وهي 72•82٪ بالنسبة للحليب ، 9•03٪ بالنسبة للبن ، 14•35٪ بالنسبة للحليب VHT و3•80٪ بالنسبة للجبن هي معدلات أكثر مايقال عنها أنها تحكمية •

3)_ جدول تحديد أسعار تكلفة المنتوجات :-

جدول توزيع الأعباء على الحليب ومنتجات الحليب لسنة 1990

(الوحدة : ألف د ٠ ج)

البيان	الحليب		اللبن		الحليب UHT		الجبن (النوع الكبير)	
	الكمية (طن)	القيمة	الكمية (طن)	القيمة	الكمية (طن)	القيمة	الكمية (طن)	القيمة
غبرة الحليب	9376.295	168.719	1116.880	20.104	1924.985	34.650	558.158	10.047
المادة الدسمة	1963.408	37.305	84.292	1.602	419.005	7.961	158.686	3.015
الحليب المحلي (البقرة)	14658.000	19.377	822000	3.419	—	—	—	—
مواد التغليف	986.595	22.988	122.400	2.852	—	13.284	—	722
المواد المدمجة	—	—	—	47	—	4.678	—	—
عمولات البيع	—	9.034	—	1.396	—	—	—	339
الأجور المباشرة	—	13.429	—	547	—	1.841	—	3.834
الضرائب والرسوم	—	660	—	26	—	86	—	4.232
الأعباء غير المباشرة	—	52.796	—	6.547	—	10.404	—	2.755
مجموع الأعباء		324.308		36.540		72.904		24.944
وحدة القياس سعر تكلفة الوحدة	ألف لتر	93.823 3.456	ألف لتر	11.640 3.139	ألف علبة	9.243 7.897	ألف علبة	2.450 10.181

يتضح من الجدول أعلاه أن نوعية المعلومات التي يحتويها ليست أحسن نوعية من المعلومات التي وقفنا عندها في الجدولين السابقين (جدول مجمل الاعباء وجدول الأعباء غير المباشرة) فالمآخذ التي تؤخذ على هذا الجدول هي نفسها ، وهي تجاهل مراحل الانتاج ، تبويب التكاليف حسب مقتضيات المحاسبة العامة وتحميل الأعباء غير المباشرة حسب الكميات المقدرة من المبيعات .

وقد أفضت طريقة الحساب هذه على أسعار تكلفة الوحدة من المنتج كما يلي :-

- سعر تكلفة اللتر من الحليب 3.456 د ج .
- سعر تكلفة اللتر من اللبن 3.139 د ج .
- سعر تكلفة العلبة من الحليب UHT 7.887 د ج .
- سعر تكلفة العلبة من الجبن 10.181د ج .

وكمحاولة في التأثير على العناصر الأساسية المكونة لنقائص وعيوب التقرير السنوي لأسعار تكلفة المنتوجات ، ينبغي التوقف عند النقاط التالية :-

- عدم تعريف واضح للتكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة كما جاء في التقسيم النظري ، رغم استخدام هذه المصطلحات ، واقتصار تبويب عناصر التكاليف حسب مقتضيات المحاسبة العامة .

- تبني المؤسسة نظرية التكاليف الكلية وذلك بتحميلها أسعار تكلفة المنتوجات بمجمل التكاليف(حتى تكاليف الفقر الاجتماعي للمؤسسة (+) رغم غياب شروط تطبيق هذه النظرية على الصعيد التنظيمي بالمؤسسة التي تميزت بعدم التمييز بين الاقسام الرئيسية والأقسام الثانوية .

- عدم تمييز المؤسسة كلفويا بين مراحل انتاج كل منتوج واعتبار أن لكل منتوج مرحلة

(+) انظر جدول توزيع الأعباء غير المباشرة ص 165.

انتاجية واحدة وهو مالا تصدقه سيرورة الانتاج كما رأينا في الفصل السابق .

تأسيسا على ما تقدم فانه لا يمكن التحدث عن نظام لمحاسبة التكاليف بالمؤسسة ، فنحن ازاء حساب للتكاليف وليس محاسبة للتكاليف ، فحساب التكاليف في ظل غياب تعريف وحصر واضحين لأنواع التكاليف وغياب تقسيما اداريا للأقسام يجعل من الصعب الاستفادة من تقنيات محاسبة التكاليف كأداة لتقييم وتوجيه التسيير بالمؤسسة .

وعليه فان " الفائدة " الادارية " للتقرير السنوي لأسعار تكلفة المستويات تكاد تكون معدومة ، فاعداد هذا التقرير يدخل في سياق الأعمال الضرورية للحصول على الدعم المالي السنوي من الدولة كتعويض للمؤسسة عن بيعها لمنتوجات الحليب واللبن بأقل من سعرها الحقيقي (+) ، فالتقرير موجه بالدرجة الأولى لسلطات خارجية (وزارة الفلاحة) ، وبالتالي تنتفي عن هذا التقرير صفة الموجه لادارة النشاط وأساس اتخاذ القرار بالمؤسسة .

ولانجد حرجا اذا قلنا أن التقرير السنوي لسعر التكلفة ماهو سوى اجراءا اداريا تتهمه المؤسسة للحصول على الدعم المالي من وزارة الفلاحة وليست الا .

ولما كان مضمون محاسبة التكاليف يشتمل على حساب ومراقبة التكاليف ، فان الأمر يضطرنا تمشيا مع مقتضيات البحث ان تقف على كيفية مراقبة التكاليف في ظل محاسبة التكاليف بالمؤسسة وهو ما نمض في بحثه عبر الفقرة التالية :-

4.4 واقع مراقبة التكاليف بالمؤسسة :-

تقوم المؤسسة باعداد ميزانية تقديرية ، وفي هذا الصدد يجرى تحضير الميزانية من القاعدة الواقعة ، فمثلا تبدأ الميزانية بالتنبؤ بالمبيعات بطريقة مفصلة لكل المنتوجات والأقسام المختلفة ومراكز البيع المختلفة والفترات الزمنية المتعددة ، فعلى أساس الميزانية التقديرية للمبيعات يتم اعداد موازنة الانتاج ، والمشتريات ، والأجور

(+) اقل من سعر تكلفتها .

والخدمات ومصاريف المستخدمين ، المصاريف المالية ، الرسوم الضرائب ، المصاريف المختلفة والاهتلاكات ، وبعد ذلك يتم دمج الميزانيات التقديرية للمصروفات مع موازنة المبيعات للوصول الى جدول حساب النتائج التقديري ، كما تعد ميزانية تقديرية للاستثمارات حيث تبين فيها كل الاستثمارات التي يتم اقتناؤها خلال السنة المالية من عتاد انتاج وسائل نقل ، الخ ، بناء على احتياجات المؤسسة .

وفي ضوء الموازنات السابقة وفي ضوء جدول حسابات النتائج التقديري يتم اعداد الميزانية المحاسبية التقديرية ، وأخيرا تعد الميزانية التقديرية النقدية التي تبين المصاريف النقدية والمقبوضات خلال السنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار رصيد أول مدة من النقدية (بنك وصندوق) ، وباعتبار كل هذه العناصر نحصل على رصيد آخر مدة من النقدية حيث تبين فائض أو عجز النقدية بالمؤسسة .

ومن الملاحظ أن هذه الميزانيات الفرعية من مبيعات ، استثمارات ، مصاريف انتاج ، ... يتم تجميعها على مستوى مصلحة الميزانية التي تقدمها بدورها لنيابة مديرية المالية والمحاسبة التي تعرضها بدورها لمجلس مديرية المؤسسة (+) ليتم المصادقة عليها .

تأسيسا على ماسبق يتضح ان المؤسسة تتبع في تقييمها لأنشطتها النظام التقديري المرتكز على اعداد الميزانية التقديرية مع عدم اثبات تكاليفها التقديرية في دفاترها المحاسبية ولا قوائمها المالية ، فهذه التكاليف وما ارتبط بها من انحرافات بالمقارنة بالتكاليف الفعلية يتم تحديدها خارج النظام المحاسبي (++)

أما عن دور الميزانية كأداة لتقييم الأداء وتوجيه النشاط بالمؤسسة ، فهو

(+) أو مجلس ادارة المؤسسة عند دخول المؤسسة عهد الاستقلالية في التسيير .

(++) انظر هامش ص 95 .

مالم نلاحظه ، حيث أنها تعتبر في نظر بعض المسؤلين سوى اجراء اداري تقوم به المؤسسة للحصول على القروض اللازمة من البنك على أساس أن الميزانية النقدية تبين رصيد آخر المدة من النقدية في كل شهر وبالتالي تبين احتياجات المؤسسة من هذه القروض ونفس الشيء بالنسبة للاستثمارات ، فميزانية الاستثمارات تبين حاجة المؤسسة من القروض متوسطة وطويلة المدى .

وبمجرد اعداد الميزانية التقديرية وتقديمها للبنك والسلطة الوصية ينتهي الكلام عن التقديرات ، حيث تسكن الميزانية الأدراج ويختفي دورها الاداري فلا مقارنة بين التقديرات والتحقيقات ولا محاسبة للمسؤولين والمصالح عن نتائج أعمالهم .

وفقا لما تقدم يمكن القول أننا ازاء حساب للتكاليف وليس محاسبة التكاليف حساب لا ينطلق من أسس علمية كلفوية ، ولئن اتبعت المؤسسة مبدئيا نظرية التكاليف الكلية فانها لم تستوف الشروط أو الظروف اللازمة لتطبيقها ، فحساب التكاليف لا يعتمد على تنظيم اداري واضح يميز بين الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية كما تنص عليه طريقة الأقسام المتجانسة زد على ذلك أن حساب التكاليف لم يعتمد على مراحل الانتاج واعتبر أن لكل منتوج مرحلة انتاجية واحدة وهو أمر لا يقبله المنطق ولا المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في محاسبة التكاليف .

والواقع أن التقرير السنوي لسعر تكلفة المنتوجات بيّن عجزه عن هدى مسؤولي المؤسسة في ميادين اتخاذ القرارات واعتاد هذا التقرير كاجراء للحصول على الدعم المالي من الدولة تعويضا عن خسائرها الناتجة عن بيعها للحليب واللبن بأقل من سعر تكلفتها .

كما اتضح أيضا أن حقل مراقبة التكاليف لا يخلو من النقائص ، فبغض النظر عن محتوى الميزانية التقديرية الا أن الاستفادة منها ظل محصورا في الزاوية الادارية كاجراء للحصول على على القروض قصيرة المدى من البنك ، وشبه غائبا من زاوية تحليل الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية ، وهو ما أفقد الميزانية التقديرية من دورها كأداة رقابية لتقييم أداء المصالح وأساس محاسبة المسؤولية .

وبذلك يمكن تثبيت أن غياب محاسبة التكاليف بالمؤسسة قد أفرز :-

- عدم معرفة مردودية المنتوجات .
- عدم التحكم في تكلفة المنتوجات .
- اتخاذ قرارات ارتجالية .
- غياب محاسبة المسؤولية لغياب مقاييس واضحة تحدد معاييرا لنشاط .

ولقد أصبح من البديهيات لدى المحاسب تصور مساوئ غياب نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة وعليه فلا نطيل في سرد نواحي قصور التسيير المرتبطة بغياب هذا النظام

لنشرع في رسم الخطوط العريضة لنظام محاسبي للتكاليف بما لمؤسسة يكون محركا لأعمال مسؤوليها ومساعدا لقراراتهم .

طبيعة وخصائص هذا النظام يتولى بحثها الفصل الموالي .

الفصل الخامس

5. مقترح لنظام محاسبي للتكاليف بالديوان.

5.1 حساب التكاليف.

5.2 مراقبة التكاليف.

تعتبر مرحلة تصور نظام محاسبي للتكاليف من أخطر مراحل وضع هذا النظام ففي هذه المرحلة تحدد بشكل نهائي أهدافه وخصوصياته ، لذلك فان خطأ يرتكب في هذه المرحلة لا يمكن تصحيحه الا باعادة النظر في النظام ككل ، وقد صدق ORLICKY حين يذكر :-

((ان خلق نظام هو بمثابة بناء عمارة ، تأتي أولا الهندسة والتصور ، ففي هذه المرحلة يحدد بشكل نهائي جمال ، منفعة وصحة الهيكل ، وبالتالي لا يمكن لعمارة عالية ولا لخفة المنجزين (مغلفي الخشب ، حدادين) تصحيح أخطاء في الهندسة القاعدية ، نفس الشيء فان تصور (وضع) نظام هو من أولى مراحل الانجاز ، وبالتالي فان نتيجة كل مشروع تطوير تقرر في هذه المرحلة)) (92) .

وعليه فان وضع نظام محاسبي للتكاليف يتطلب الالمام بكافة المتغيرات الفاعلة في وضعه ، وما فشل كثير من النظم المحاسبية في تلبية متطلبات المؤسسات الا لاهتمام واضعيها بحل الاشكاليات التقنية المرتبطة بحساب التكاليف ، أهمها النظرية التي يجري على أساسها حساب سعر التكلفة للمخرجات .

ولئن لا يختلف محاسبات حول أهمية هذه النظريات في حقل وضع النظم المحاسبية بل حول اعتبارها دعامة أي حساب كلفوي ، فانها لا تنفرد بمحددات النظام المحاسبي ، فثمة عوامل غير قليلة الأهمية بل أساسية ، لكن غير ظاهرة ، تسمح معرفتها بتوجيه هندسة النظام .

وفي هذا السياق نضم رأينا لموقف DAVID RIGAUD (95) وهو بصدد الكشف عن محددات وضع نظام اعلامي للتسيير بالمؤسسة ، حيث يبوبها حسب أربعة محددات وهي : تأثير المحيط ، أهداف واستراتيجية المنظمة ، التنظيم الهيكلي واجراءات القرار .

وهي الشروط التي نراعيها في وضعنا لنظام التكاليف بالديوان الجهوي للحليب للشرق .

1)_ تأثير المحيط :-

ان علاقة النظام خاصة اذا كان كائن حي كالمنظمة (المؤسسة) بمحيطها أمر أساسي يحدد شروط استمرارها في البقاء ، تأتي خصوصيات المؤسسة أنها تعبيرا عن تكيفها مع محيطها .

وما أهتمام مسؤولي المؤسسات بمشاكل التسويق سوى تعبيرا عن أهمية العلاقات مع المحيط التنافسي ، حيث تستفيد النظم الاعلامية وعلى رأسها النظام المحاسبي للتكاليف من معطيات السوق مثل رغبات المستهلكين وامكانيات التوسع في تحسين اندماجها في المحيط ، وبالتالي تمكنها من تحديد عناصر تكاليفها عند حساب أسعار منتوجاتها .

ويعمل ديوان الحليب للشرق في اطار اقتصاد وطني يمكن تسميته " باقتصاد انتاج " يتميز بقلة العرض بالمقارنة مع الطلب ، وعليه فبمقدور المؤسسة في حدود مايسمح به قانون الأسعار (+) أن تتصرف في أسعارها وبالتالي تطبيق نظرية التكاليف الكلية التي تمكنها من تغطية مجمل تكاليفها والسماح لها بتحقيق ربح مناسب .

2)_ أهداف واستراتيجية المنظمة :-

يعتبر النظام المحاسبي من أهم النظم الاعلامية بالمؤسسة ، فهو يساعد الاداريين على اختيار أفضل الأهداف ، ولكن المؤسسات المعاصرة تعيش حالة تغير شبه مستمر ، وجب على الخبير في النظم المحاسبية مواجهة مستمرة للتغيرات في أهداف واستراتيجيات المؤسسة ، فهذه الطريقة وحدها تسمح بتصور نظام محاسبي لجمع ، ترتيب ، قياس وتقرير أنواع العمليات التي تتطلبها أهداف الادارة .

(+) قانون 89_12 ل 5 جويلية 1989 .

ويؤدي التخطيط دورا رئيسيا في تحديد الأهداف وسبل تحقيقها ثم أخذها في الاعتبار عند بناء نظام محاسبي ، فيصبح دور النظام المحاسبي حينئذ بمثابة ضمان مطابقة الأهداف الرئيسية والثانوية للمؤسسة مع تشجيع المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تمكن من تحقيق الأهداف العامة المحددة من قبل الادارة العليا .

ويجب على الأهداف العامة المحددة من قبل المؤسسة أن تكون واقعية وواضحة حيث يوفق فيها بين الموارد والوسائل الداخلية وامكانيات ومخاطر المحيط الخارجي ، ففي بعض الحالات رغم أن النظام المحاسبي يسمح بتحقيق هدف الادارة العليا والتنسيق بين الأهداف غير أنه يلاحظ اخفاق ، وهو أن الأهداف نفسها لم تكن مناسبة (94) .

ولقد اتضح لنا من تقديم الديوان الجهوي للحليب للشرق أن من أهدافه خلال المرحلة القادمة "مرحلة استقلالية المؤسسة" هو تحقيق مردودية مالية عن طريق تطبيق حقيقة الأسعار ، وهو ما يتطلب تطبيق "حقيقة التكاليف" .

وعليه فان النظام التكاليفي المقترح يستجيب لهذا الهدف عن طريق :-

- اظهار مردودية المنتجات .
- الرقابة على التكاليف بشكل جيد للتحكم في الشروط الداخلية للاستغلال .

3)- الهيكل التنظيمي :-

ان عوامل المحيط ، الوسائل التي تتوفر عليها المؤسسة وأهداف واستراتيجية مسؤولي المؤسسة تفترض هيكلا تنظيميا يتميز بوجود مستويات تسيير وعلاقات بين المستويات تحدد الاحتياجات المتنوعة من المعلومات ، ويسمح الهيكل التنظيمي بتحديد الاختصاصات الفنية والمسؤوليات المالية ، لذلك فمن الضروري وضع ميزانيات تقديرية لمختلف الأقسام ، تبين حدود الانفاق المالي على كافة أوجه النشاط ، وحتى تتحقق الرقابة الكاملة لابد من تحديد مراكز المسؤولية عن الانفاق بشكل يمكن على

أساسه محاسبة المسؤولين عن النشاط .

وقد كان هدفنا من دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو معرفة أقسام الوحدة المختلفة ووظائفها وشرائح المسؤولين عنها لتحديد مراكز التكاليف التي تستفيد منها عند توزيع التكاليف على الأقسام .

4)- اجراءات القرار :-

ينبغي على النظام المحاسبي أن يسهل عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة وهو ما يجعل من الأهمية بمكان العناية بعلاقات هذا النظام مع نظام التسيير .

ولما كانت هناك عادات ، ميكانيزمات فهم موضوعية مقدما تصعب من عملية فهم الاحتياجات الحقيقية للاعلام ، فانه من الأفضل عند وضع نظام التساؤل حول طبيعة القرارات: متى يتم اتخاذها ، كيف ؟ من طرف من ....؟ لتحديد الاحتياجات الخصوصية .

وقد سمح لنا التربص بالمؤسسة من معاينة التنظيم الاداري والوقوف على مدى سيولة المعلومات بين الأقسام والمسؤولين عن طريق تدفق الوثائق ، كما تكونت لدينا فكرة واضحة حول اجراءات اتخاذ القرار ، حيث يقوم مدير الوحدة بتطبيق السياسة المتخذة من قبل المديرية العامة في ميادين الانتاج ، التسويق ، المالية ......، فيقوم بدوره بتوجيه التعليمات التطبيقية لنوابه لتطبيقها على مستوى أقسامهم ، فالقرار يتم اتخاذه من أعلى الى أسفل حتى آخر مستوى من السلم الاداري ليصل الى العمال المنفذين في الورشات والموظفين بالاقسام المختلفة .

وعليه سيعمل النظام المقترح على تسهيل عملية اتخاذ القرارات بواسطة انتاج صور محاسبية (95) تستفيد منها كل المستويات الادارية في الوقت المناسب .

تلك هي العوامل التي نراها أكثر تأثيرا على وضع نظام محاسبي للتكاليف بمؤسسة الحليب وعليه فان اختيارنا لا ينطلق من حكم مسبق مبني على خاصية كامنة بالنظرية المعتمدة بقدر ماهو مبنيا على حاجة المؤسسة لهذه النظرية أولئك .

وقد أصاب أحد المحاسبين حين أعلن صراحة ((أن المشكل ليس معرفة كم بالضبط ستكون التكاليف غدا ، ولا التوفر اليوم على تكلفة صحيحة بالسنتيم تقريبا ، لكن تتمثل في التوفر اليوم على نظام مستمر لقياس التكلفة يسمح بتصور القرارات التي ستؤثر على مستوى الأعباء غدا)) (96) .

وفق ذلك فان اهتمامنا ينصب في هذا الفصل على وضع هذا النظام المحاسبي "المعبّر" الذي يتلاءم والعوامل السابق ذكرها ، ولما كان موضوع محاسبة التكاليف يتضمن مفهوما محاسبة ومراقبة التكاليف ، فقد جاء هذا الفصل في مبحثين ، المبحث الأول وهو حساب التكاليف ، نتعرض فيه لوحدات ومراكز التكاليف والمعالجة المحاسبية لعناصر التكاليف ، أما المبحث الثاني الذي عنوناه " مراقبة التكاليف" فيتمحور حول ثلاثة عناصر وهي، مراقبة التكاليف عن طريق الميزانيات التقديرية ، مراقبة التكاليف على مستوى مراحل الانتاج ، وأخيرا شروط نجاح النظام الرقابي بالمؤسسة .

5•1 حساب التكاليف :-

يهدف حساب التكاليف الى تحليل مصاريف المشروع لكافة مراحله ، وتقديم كافة البيانات والاحصائيات الخاصة بذلك ، بالشكل الذي يمكن معه الوصول الى تكلفة وحدة الانتاج (لكافة المراحل وفي كل مرحلة) ، والاستفادة من تلك المعلومات بغية تحقيق الكفاية الانتاجية والربح المطلوب ، ومن ثم نجاح المشروع وتقدمه .

وحتى نتمكن من تحقيق ذلك ، يتعين تحديد وحدات ومراكز التكاليف بالمؤسسة كاحدى المقومات الأساسية للنظام المحاسبي المقترح .

وعليه تتولى النقطة الأولى من هذه الفقرة البحث في وحدات ومراكز التكلفة بالمؤسسة ، أما النقطة الثانية فسنفردها للمعالجة المحاسبية لعناصر التكاليف .

5•1•1 وحدات ومراكز التكاليف :

5•1•1•1 وحدات التكلفة :-

ان حساب سعر التكلفة يتطلب أولا تحديد الوحدة التكاليفية التي تنسب اليها المصروفات المختلفة ، وتختلف الوحدات التكاليفية باختلاف الصناعات والمنتجات كما يتوقف اختيارها على نوع المنتجات ، وعلى طريقة الانتاج ، فقد تكون الوحدة منتجا واحدا كما قد تكون عددا من منتج واحد أو منتجات متماثلة أو منتجات مختلفة .

ولقد عرف معهد محاسبي الكلفة الادارية في انكلترا وحدة الكلفة بمايلي (97) : هي وحدة أو كمية من الانتاج أو خدمة أو وقت (أو كلها مجتمعة) والتي يمكن أن تخصص لها بنود التكاليف ، وبذلك تكون وحدة التكلفة واحدة مما يلي :-

- الشغلة : وهي وحدة كلفة تتألف من طلبية ولخدمة أو عقد أو مقاولة .

- الوجبة : وهي وحدة كلفة تتألف من مجموعة متشابهة من وحدات الانتاج التي تحتفظ بتشابهها خلال مرحلة واحدة أو أكثر من المراحل الانتاجية .

- مجموعة المنتجات : وهي وحدة كلفة تتألف من مجموعة متشابهة من المنتجات .

وفي حالة عدم التجانس المطلق في المواصفات بين المنتجات وبعضها البعض يمكن لأسباب تتعلق بتسهيل العمل وتبسيطه وتبويب المنتجات المتشابهة في مجموعات يتفق كل مجموعة منها في بعض المواصفات الأساسية بحيث يمكن تطبيق وحدة قياس تقريبية على المجموعة .

مما تقدم يتضح بأن وحدة التكلفة هي الوحدة التي تتخذ كأساس لحساب تكلفة المنتجات المختلفة في المؤسسة ، هذا ونتيجة لاختلاف وتعدد منتجات المؤسسة نقترح الدليل التالي لوحدات التكلفة في الديوان الجهوي للحليب للشرق لتتلاءم وطبيعة الصناعة ومراحلها الانتاجية المختلفة ، وسنراعي في اختيارنا لوحدة التكاليف بالمؤسسة ألا تكون الوحدة صغيرة جدا مما يتطلب عمليات حسابية ، كما لا تكون كبيرة جدا فتصبح النتائج تقريبية .

القسم الانتاجي	وحدة التكلفة	المبررات
أ- الحليب		
- مرحلة اعادة التشكيل	اللتر	لأن المنتج النهائي لهذه المرحلة يقاس باللتر .
- مرحلة التجنيس والتعقيم	اللتر	//
- مرحلة التكييف	اللتر	//
ب- اللبن		
- مرحلة اعادة التشكيل	اللتر	//
- مرحلة التحويل	اللتر	//

- مرحلة التكييف   اللتر   لأن المنتج النهائي لهذه المرحلة يقاس باللتر.

جـ - الجبن :

- مرحلة التحضير   اللتر   لأن المنتج النهائي يقاس باللتر .
- مرحلة المعالجة   الكلغ   // // // // بالكلغ
- مرحلة اتمام المعالجة   الكلغ   //
- مرحلة التعليب   الكلغ   //

د - الزبدة :

- مرحلة التحضير   اللتر   لأن المنتج النهائي يقاس باللتر.
- مرحلة التحويل   الكلغ   // // // // بالكلغ.
- مرحلة التعليب   الكلغ   //

هـ - القشدة :

- مرحلة التحضير   اللتر   المنتج النهائي يقاس باللتر.
- مرحلة التحويل   الكلغ   // // // بالكلغ.
- مرحلة التعليب   الكلغ   //

و - السمن :

- مرحلة التذويب   اللتر   المنتج النهائي يقاس باللتر.
- مرحلة التعليب   الكلغ   // // // بالكلغ.

2•1•1•5 مراكز التكلفة :

لقد وردت عدة تعاريف لمركز التكلفة ، فقد عرفت بأنها تمثل منطقة أو موقع أو شخص أو آلة (أو مجموعة منها) متصلة بتنفيذ نشاط معين بحيث يمكن تخصيص بنود التكاليف المتعلقة بها بغرض الرقابة على التكاليف وفيما يلي أنواع لمراكز الكلفة :-

مراكز التكلفة غير الشخصي :-

هو مركز التكلفة الذي يتألف من موقع أو آلة أو مجموعة منها •

مراكز التكلفة الشخصي :-

هو مركز التكلفة الذي يتألف من فرد أو مجموعة من الأفراد في قسم معيّن •

مركز تكلفة العملية :-

هو مركز التكلفة الذي يتألف من مرحلة انتاجية محددة أو عمليات انتاجية مستمرة متتالية •

ويعرف مركز التكلفة بأنه وحدة تجميع للعناصر التي بتفاعلها مع بعضها بالتضامن والتكامل تخلق القدرة والامكانية على الوفاء باختصاص معين (98) فمثلا مركز تكلفة الصيانة هو مركز تجميع عناصر التكاليف التي اذا توافرت أمكن القيام بخدمة الصيانة على الوجه المعين والمقرر•

ان الغرض الرئيسي من تقسيم المؤسسة الى مراكز التكاليف هو امكان اجراء التحليلات وتوزيعات التكاليف على أماكن للاستفادة منها بشكل دقيق وبقدر الاستفادة والمنفعة التي حصل عليها كل مركز تكلفة ، بعد ذلك نستطيع أن نوزع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على الأقسام الانتاجية (الرئيسية) بمقدار الاستفادة التي حصلت عليها من أقسام الخدمات (+) •

(+) انظر طريقة الأقسام المتجانسة ص 63-65 •

ان خلاصة القول هو أن مراكز التكلفة هي المراكز الفنية والادارية التي تتخذ أساسا لحصر وتحليل وتحميل التكاليف المباشرة وغير المباشرة ٠

وتقسم المؤسسة وفقا للضوابط التنظيمية المقترحة في الفصل الثالث ووفقا لطبيعة العمليات الانتاجية بصناعة الحليب ومشتقاته التي تتطلب انتاج المادة الواحدة منها عدة عمليات معقدة تشكل كل واحدة منها مرحلة معينة مستقلة بتكاليفها ، نقترح مراكز التكاليف التالية مع استخدام دليل رقمي لكل مجموعة رئيسية من مراكز التكاليف ٠

91_ المراكز الرئيسية ٠

92_ المراكز الثانوية ٠

91_ المراكز الرئيسية

9100 نيابة مديرية الانتاج والتكنولوجيا (+) ٠

91001 الحليب ٠

910010 مركز اعادة التشكيل ٠

910011 مركز التجنيس والتعقيم ٠

910012 مركز التكييف ٠

91002 اللبن ٠

910020 مركز اعادة التشكيل ٠

910021 مركز التحويل ٠

910022 مركز التكييف ٠

91003 الجبن ٠

910030 مركز التحضير ٠

910031 مركز المعالجة ٠

910032 مركز اتمام المعالجة

(+) تسهيلا لعملية الحساب نقترح توزيع أجر نائب مدير الانتاج والتكنولوجيا حسب عدد ساعات عمل الورشات ساعات عمل الالات أو ساعات عمل يدوي حسب الحالة ٠

910033 مركز التعليب

91004 الزبدة .

910040 مركز التحضير.

910041 مركز التحويل .

910042 مركز التعليب .

91005 القشدة .

910050 مركز التحضير.

910051 مركز التحويل .

910052 مركز التعليب .

91006 السمن .

910060 مركز التذويب.

910061 مركز التعليب .

9101 نيابة مديرية الزراعة وتربية المواشي .

91010 مركز المساعدة التقنية لتنمية تربية الأبقار.

91011 مركز مصلحة جمع الحليب .

910110 مركز جمع الحليب "عزابة" .

910111 مركز جمع الحليب " بوثلجة" .

910112 مركز جمع الحليب" سوق أهراس" .

910113 مركز جمع الحليب" عين [illegible]" .

910114 مركز جمع الحليب"ابن مهيدي" .

9102 نيابة مديرية التوزيع.

91020 مركز تسيير مخازن المنتوجات التامة .

91021 مركز تسيير المبيعات .

910210 نقطة البيع "تكيكدة" .

910211 نقطة البيع "تبسة" .

9103 نيابة مديرية التموين .

91030 مركز تسيير مخازن المواد الأولية .

91031 مركز الشراء .

91032 مركز العبور .

92 المراكز الثانوية .

9200 نيابة مديرية الادارة العامة (+) .

9201 مركز المستخدمين .

9202 مركز الوسائل العامة .

9203 مركز الشؤون الاجتماعية .

9204 مركز الأجور .

9210 نيابة مديرية المالية والمحاسبة .

92100 مركز المحاسبة العامة .

92101 مركز المالية والميزانية .

92102 مركز المحاسبة التحليلية .

92103 مركز التأمين والمنازعات .

(+) تبسيطا لعملية الحساب نقترح تحميل أجر نائب المدير على أهم مركز بنيابة المديرية المعنية وهو المركز الذي يأتي مباشرة في الترتيب بعد نيابة المديرية هنا أهم مركز هو المستخدمين ونفس الشيء بالنسبة لنيابة المديريات الأخرى .

9211 مديرية الوحدة .

92110 مركز المكاتب الاستشارية .

921 11 مدير الوحدة (+) .

9212 نيابة مديرية الصيانة التقنية والعامة .

92120 مركز صيانة تجهيزات الحليب .

92121 مركز الحضيرة والعتاد المتنقل .

9213 نيابة مديرية مراقبة النوعية .

92130 مركز المراقبة الفيزيائية الكيميائية .

92131 مركز المراقبة الميكروبيولوجية .

92132 مركز التنظيف والتطهير .

وعلى هذا النحو ننتهي من تحديد وحدات ومراكز التكلفة المقترحة بالمؤسسة ، وقد أفضى هذا التحديد الى عدة نتائج غير قليلة الأهمية بل أساسية يمكنها أن تسعفنا في فهم خصوصيات التكاليف ومن ثم حسابها .

ويمكن ايجاز هذه النتائج في المحاور التالية :-

- تحديد وحدات التكاليف :- حصر وحدات التكلفة في كل مرحلة من مراحل الانتاج بما يسمح من تحميلها ببنود التكاليف انطلاقا من طبيعة العملية الانتاجية حيث تراوحت وحدات التكلفة بين اللتر والكلغ .

(+) مدير الوحدة :- يتضمن هذا المركز أجر مدير وحدة المؤسسة وكذلك أجر الكاتبة وسائق مديرية الوحدة .

- تحديد مراكز التكاليف :- يمكننا من اجراء التحليلات وتوزيعات التكاليف على أماكن الاستفادة منها بشكل دقيق وفقا للخارطة التنظيمية المقترحة ووفقا لطبيعة العمليات الانتاجية لصناعة الحليب ومشتقاته ، كما يفيدنا في تحديد المسؤولية على صعيد كل مركز وتحديد علاقات المراكز ببعضها .

وبتحديد وحدات ومراكز التكاليف نكون قد وضعنا الأسس التنظيمية لحساب التكاليف بالمؤسسة ، ولم يبق سوى اختيار المعالجة المحاسبية لمختلف عناصر التكاليف ، وهو ما سيتولاه درسا وتحليلا المبحث القادم .

5•1•2 المعالجة المحاسبية لعناصر التكاليف :

بناء اعلى ما تقدم من ملاحظات حول محاسبة التكاليف بالمؤسسة ، نتطرق في هذا العنصر الى الاستنتاجات والاقتراحات حول عناصر التكاليف الصناعية والتكاليف الادارية والتسويقية ، كما نتطرق الى المعالجات المحاسبية لتكاليف المراحل.

5•1•2•1 المواد الأولية :

يعتبر الحليب مادة أولية رئيسية في صناعة الزبدة والقشدة غير أن المؤسسة تحمل هذان المنتوجان سوى بتكلفة شراء الحليب من تعاونيات تربية الأبقار ،وهو ما يخفض من سعر تكلفة شراء الحليب وبالتالي يؤدي الى تخفيض أسعار تكلفة هذين المنتوجين

والواقع أن المؤسسة تتحمل اضافة الى سعر شراء الحليب تكاليف أخرى تتمثل في مصاريف نقل الحليب الى المصنع حيث تستعمل شاحناتها الخاصة المجهزة بخزانات مكيفة لحفظ الحليب وما يترتب على هذه العملية من استهلاك بنزين ، زيوت وشحوم ، تكاليف أجور السائق ومساعده ، واهتلاك الشاحنات •••الخ ، كما تتحمل المؤسسة تكاليف حفظ الحليب في مراكز جمع الحليب ، ونذكر أن هذه المراكز موجودة في مناطق تتميز بانتاج مرتفع نسبيا من حليب البقرة حيث تستقبل حليب البقرة من التعاونيات التي تمر بها شاحنات نقل الحليب التابعة المؤسسة ، فيقوم عمال مختصون بتخزين الحليب في خزانات مبردة بعد اجراء تحليل أولي حول نوعيته (+) في انتظار نقله بواسطة شاحنات نقل الحليب الى المصنع.

وعليه نقترح تحميل سعر تكلفة شراء حليب البقرة بتكلفة نقل الحليب الى المصنع وتكلفة

(+) تحليل الحموضة والكثافة •

حفظه في مراكز جمع الحليب ، وتسهيلا لعملية الحساب يمكن للمؤسسة استخدام اسعار النقل التي تطبقها المؤسسة الوطنية لنقل البضائع(+) .

أما فيما يخص حساب تكلفة حفظ الحليب بمراكز جمع الحليب نقترح اعداد كشف يوضح كافة المصاريف المرتبطة بهذه المراكز ثم تحميلها على سعر تكلفة شراء الحليب

والجدول التالي يسمح بذلك :-

كشف عن مصاريف مركز جمع الحليب

اسم المركز :

الشهر :

السنة :

طبيعة المصاريف (++)	القيمة
مواد ولوازم مستهلكة	
خدمات	
أجور مستخدمين	
مصاريف مختلفة	
اهتلاكات	
الاجمالي	/

هذا وتتحمل المؤسسة أيضا مصاريف أخرى مرتبطة بشكل غير مباشر بشراء حليب البقرة

(+) سعر الكيلومتر الواحد .

(++) وهي المصاريف المباشرة فقط أي تلك التي ترتبط مباشرة بمركز جمع الحليب لأن تحميل المركز بتكاليف غير مباشرة يرفع كثيرا من سعر تكلفة شراء الحليب نظرا لقلة الكميات المشتراة من الحليب نسبيا .

حيث تقوم المؤسسة في سياق احدى مهامها المتمثلة في تطوير وترقية انتاج الحليب ومشتقاته بتقديم دروس لتعميم استعمال التقنيات الحديثة في تربية الأبقار الحلوبة من نصائح بيطرية للحفاظ على صحة الأبقار ، كيفية تغذيتها ، طرق استعمال أجهزة الحلب الميكانيكية وأجهزة حفظ الحليب في المزارع •

كما يقوم تقنيو المؤسسة بتقديم خدمات مجانية في مجال صيانة هذه التجهيزات هذا وقد لاحظنا أن المؤسسة تذهب حتى الى تقديم خدمات بيطرية لتعاونيات تربية الأبقار اذ ينتقل بيطري المؤسسة للمزارع بهدف فحص الأبقار وتقديم الأدوية اللازمة للمربين كما يتدخل أحيانا في عمليات توليد الأبقار •

ولكون هذه التكاليف مرتبطة بعملية شراء الحليب من المزارع ، نقترح تحميلها على سعر تكلفة شراء الحليب تحت بند نفقات البحث والتطوير •

والجداول الثلاثة القادمة تمكننا من حصر هذه التكاليف •

كشف مصاريف دروس تعميم تقنيات تربية الأبقار •

اسم التعاونية :

الشهـــــور :

السنـــــة :

عنوان أو طبيعة الدرس	وحدة القياس	سعر الساعة (+)	عدد الساعات	الاجمالي
-				
-				
-				
الاجمالـــي				

(+) نظرا لتوفر هذه الخدمة على سعر في السوق ، نقترح تطبيق اسعار التدريس المستعملة من قبل مراكز التكوين الفلاحي •

كشف عن خدمات البيطرة

اسم التعاونية :

الشهر :

السنة :

نوع الخدمة	وحدة القياس	سعر الفحص (+)	عدد الفحوص	الاجمالي
فحص بيطري	الفحص			
خدمات أخرى				
تقديم أدوية (++)				
الاجمالي				

كشف عن مصاريف خدمات صيانة أجهزة التبريد والحلب

اسم التعاونية :

الشهر :

السنة :

نوع الخدمة	وحدة القياس	سعر الوحدة	عدد الساعات	الاجمالي
صيانة أجهزة الحلب	ساعة صيانة			
صيانة أجهزة التبريد	/			
خدمات أخرى				
الاجمالي				

(+) نظرا لتوفر هذه الخدمة في السوق ، نقترح تطبيق أسعار الفحص المعمول بها لمراكز البيطرة في القطاع العام أو الخاص .

(++) في حالة عدم دفع التعاونية لقيمة الأدوية المقدمة .

هذا كل مايتعلق بتحميل سعر تكلفة البقرة بما يخصه من تكاليف ، أما من مراقبة المخزون بالمؤسسة ، فنقترح مايلي : بالنسبة للمواد الأولية :

1)- رفع تقارير دورية عن حركة التخزين لغرض تجنب تجميد الأموال في مواد عديمة الحركة .

2)- وضع واستخدام الحدود الدنيا والعليا للتخزين ومستوى اعادة الطلب .

المعالجة المحاسبية :-

على صعيد الواقع لم تتم معالجة المواد الا في مستوى المحاسبة العامة سواء بالنسبة للمواد الأساسية أو المساعدة ، لذا نقترح أن تتبع الاجراءات التالية عند ورود مستندات الصرف لقسم الحسابات :

1)- عندما يصل مستند الصرف لحسابات المخازن يجب اثبات سعر الوحدة من المادة بمستند الصرف واستخراج كلفة المواد المصروفة حسب طريقة الصادر أولا الوارد أولا (+) .

2)- اثبات كمية المواد الصادرة في دفتر استاذ المخزن واستخراج الرصيد وكذلك تأشير المواد التي يحويها المستند في سجل الصادر من المخزن ، بعد ذلك يحال المستند الى مصلحة المحاسبة التحليلية .

3)- تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحليل بنود المواد الصادرة الى :-

أ)- مواد مباشرة : وهي التي تحمل مباشرة الى وحدة الكلفة كبدل فيمة الحليب الصادرة على مرحلة اعادة التشكيل لورشة الحليب ، تحميل المادة الدسمة على مرحلة

(+) نظرا لطبيعة المواد الأولية المستعملة في الانتاج التي تتميز بالتلف السريع نسبيا ، نقترح تطبيق طريقة الوارد أولا الصادر أولا حسب ما يقتضيه قانون المالية لسنة 1987 .

التجنيس والتمقسيم (+) .

ب)ـ مواد غير مباشرة : مثل الزيوت والشحوم ... حيث يجب تحديد الجهة المستهلكة لهذه المواد بصورة واضحة في مستند الاصدار المخزني مثل كشف تحليلي بالمواد الصادرة من المخازن موزعة الى مباشرة وغير مباشرة .

2•2•1•5 الأجـور المباشرة :

المعالجات المقترحة لأجرة الوقت الاضافي وأجرة الوقت الضائع :

أ)ـ أجرة الوقت الاضافي :

قد يطلب من العامل أو الموظف القيام بعمل معين يتطلب بقاءه في القسم بعض الوقت بعد الوقت العادي المفروض لانصرافه ، وذلك حتى يمكن من الانتهاء من العملية في الوقت المطلوب . ولما كان الوقت الاضافي يحتسب أجره على أساس 50٪ أعلى من الوقت العادي (++) لذا يجب حصر الوقت الاضافي لوحده وتحميله على المرحلة التي استفاد منها .

معالجة اجرة الوقت الاضافي كلفويا تتلخص فيمايلي :ـ

ان أجرة ساعات العمل الاضافي الاعتيادية تعالج كأجرة ساعات العمل المباشرة في حالة العمل في الأقسام الانتاجية ، أما الأجرة المتمثلة بعلاوة الساعات الاضافية فتحتسب غير مباشرة .

ب)ـ الوقت الضائع :

ان الحديث عن الوقت الضائع يتطلب منا الحديث عن فقرتين رئيسيتين منه هما :

(+) انظر الفصل الثالث من ص 124-125 .

(++) المادة 32 من القانون 90ـ11 لـ 21 أفريل 1990 المتعلق بعلاقات العمل ينص "على أن علاوة الساعات الاضافية لايمكن لأي حال من الأحوال أن تقل عن 50٪ من أجرة الساعات العادية" .

1)ــ الوقت الضائــع العادي.

2)ــ الوقت الضائــع غير العادي.

الوقــت الضائع العادي :ــ هو ذلك الوقــت الذي يحصل نتيجــة أسباب عادية لا يمكــن تجنبها منها :ــ

ــ الوقــت الذي يتطلبه العامل للتنقل بين أقسام المصنع الداخلية.

ــ الوقــت بين الانتهاء من عملية والابتداء في عملية أخــرى.

ــ عند الانصــراف في أوقات الاستراحة أو في آخــر اليوم.

الوقــــت الضائــــع غير العــادي :ــ

يقصد به الوقت الذي يحصل لأسباب لا تتصل بظروف التشغيل الطبيعية ومن :

ــ تــوقف الالات بسبب الكسر أو تعطل القــوة المحــركة.

ــ توقــف الانتاج بسبب عــدم وجــود مواد أوليــة بالمخازن.

ــ توقف العمل في انتظار التعليمات.

ويجب أن نستطيع أجر الوقت الضائع بالنسبة للعمال المباشرين وتعتبر ضمن العناصر الصناعيــة غ م بالنسبــة للــوقت الضائع الــعادي ، أما بالنسبة للوقت الضائع غير العادي فيجب أن تظهر في جدول حسابات النتائج عند حساب نتيجة آخر السنة.

واستكمالا لما تقدم نقترح ما يلــي :ــ

1)ــ رفــــع تقارير دوريــة عن ساعات الــعمل الاضافية.

2)ــ رفــع تقارير عن الوقت الضائع بنوعيه.

3)ــ رفــع تقارير عن الكفاءة الانتاجــية للعمال.

5.1.2.3 التكاليف الصناعيــة المباشرة الأخرى :

وتتمثل في مواد التنظيف، الأدوات الصغيرة ،...المستهلكة من قبل الأقسام

تحصيل كل قيمها بالاستناد الى مستندات الصرف من المخزن ولغرض الرقابة على هذه المواد داخل الأقسام الانتاجية نقترح مسك سجل مشابه في محتوياته للبطاقة المخزنية حيث تخصص صفحة لكل مادة وتسجل ما يرد الى المخزن داخل القسم وما يصرف للانتاج وذلك لغرض ضبط الموجود الفعلي عند الجرد وما هو مصروف فعلا للانتاج في كل قسم .

5.1.2.4 التكاليف الصناعية غير المباشرة :

لاحظنا في الفصل السابق ونحن نعاين واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة أن التكاليف الصناعية غير المباشرة ليست بأحسن حال مما هي عليه العناصر التكاليفية الأخرى . فلم تبوب هذه التكاليف تبويبا تكاليفيا وانما فاقتصر تقرير حساب اسعار تكاليف المنتوجات على سرد رقم خام لهذه التكاليف وتحميلها تكلفة المنتوجات حسب رقم المبيعات التقديرية لكل منها مع عدم توزيع هذه المصاريف على الأقسام الانتاجية أو الخدمية بأي طريقة وذلك لعدم وجود أي نظام للتكاليف بالمؤسسة .

وعملا على تحميل مختلف الأقسام بهذه التكاليف نرى أن أول خطوة يجب القيام بها على هذا الطريق هي :-

1)- اعداد كشف يوضح المصاريف الصناعية بالنسبة للمؤسسة ككل ويضم الكشف نوع المصروف ومبلغه وأساس توزيعه على الأقسام .

2)- توزيع تلك المصاريف على الأقسام المختلفة ، فبعض تلك المصاريف يخص اقسام معينة أي مباشرة على القسم سواء كان القسم خدمي أو انتاجي والبعض الاخر يوزع وفقا لبعض الأسس التي نوردها في الجدول التوالي .

كشف عن المصاريف الصناعية غير المباشرة وأسس توزيعها

أساس التوزيع	المصاريف التي توزع على هذا الأساس
المساحة	امتلاك مباني المؤسسة •
	صيانة وتصليح المباني ، التأمين على مباني المؤسسة •
	تكاليف التأمين (المسؤولية المدنية) •
	تكاليف مطعم المؤسسة •
عدد العمال	تكاليف الصحة ، تكاليف نادي العمال ، المزايا العينية الأخرى (تكاليف مراكز اصطياف أبناء عمال المؤسسة ، مصاريف شراء الأدوات المدرسية لأبناء العمال ، مصاريف المساهمة في ميزانية الصندوق الاجتماعي ...)
أجور العمال (أجر المنصب)	مصاريف المساهمة في صندوق الضمان الاجتماعي (التقاعد ،المنح العائلية ، الخدمات الاجتماعية ، الأمراض وحوادث العمل) •
العدادات	الاضاءة ، المياه (بالنسبة للأقسام الادارية)
عدد الأجهزة	مصاريف الهاتف •
طاقة الانتاج	القوة المحركة ، غاز ، كهرباء (بالنسبة لأقسام الانتاج)
	التسخين ، التبريد (البرودة والحرارة المستعملة في عملية الانتاج) •
قيمة الآلات الموجودة بكل قسم	التأمين على الآلات ضد الحريق •
	امتلاك الآلات (+) •

(+) نظرا للتضخم الذي يتميز به الاقتصاد الوطني ، نقترح تطبيق نظام الاهتلاك التنازلي لحساب امتلاكات الاستثمارات الانتاجية للمؤسسة وذلك حسب الطريقة التي نص عليها قانون المالية لسنة 1989 ، حيث تمكنها من تعويض استثماراتها في أسرع وقت •

مع ملاحظة أنه يجب استخدام نفس التوزيع أعلاه بالنسبة للمصاريف المقدرة والفعلية .

وبعد توزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة على جميع أقسام المؤسسة (التوزيع الأولي) - يجب توزيع المصاريف الخاصة بأقسام الخدمات على الأقسام الانتاجية وذلك حتى تكون جميع التكاليف مرتبطة بتلك الأقسام ، وبالتالي يمكن توزيعها على وحدات الانتاج باستخدام معدل خاص بكل قسم من الأقسام الانتاجية ويجب أن تستخدم الأسس التالية لتوزيع مصاريف أقسام الخدمات (الأقسام الثانوية) على الأقسام الانتاجية (+) .

قسم الخدمات	أساس توزيع التكاليف الخاصة به .
مديرية الوحدة	
- مدير الوحدة	ساعات عمل اجمالية .
- المكاتب الاستشارية .	
نيابة مديرية الادارة العامة	
- مصلحة المستخدمين .	
- مصلحة الشؤون الاجتماعية .	
‡ التعاونية الاستهلاكية .	
‡ الصحة .	عدد العمال
‡ النادي .	
‡ المطعم .	
‡ مزايا عينية .	
- مصلحة الأجور .	
- مصلحة الوسائل العامة .	
‡ فرع النقل .	عدد العمال المنقولين .
‡ فرع صيانة البنايات .	مساحة الأقسام . ٠٠٠/٠٠٠٠

(+) انظر مراكز التكاليف ص 183-187 .

قسم الخدمات	أساس توزيع التكاليف الخاصة به
‡ فرع الشؤون العامة	
نيابة مديرية المالية والمحاسبة	
ـ مصلحة المحاسبة العامة .	
ـ مصلحة المالية والميزانية .	ساعات عمل اجمالية .
ـ مصلحة المحاسبة التحليلية .	
ـ مصلحة التأمين والمنازعات .	
نيابته مديرية الصيانة التقنية والعتاد	
ـ مصلحة صيانة تجهيزات الحليب .	ساعات صيانة .
ـ مصلحة الحضيرة والعتاد المتنقل .	
‡ فرع العتاد	قيمة السيارات والشاحنات المخصصة لكل قسم .
‡ ورشة الميكانيك	ساعات صيانة .
‡ ورشة الكهرباء	ساعات صيانة .
‡ محطة غسل السيارات	ساعات غسل .
‡ ورشة المنافع	استهلاك كل قسم من الحرارة والبرودة (سعرات الحرارية) .
نيابة مديرية مراقبة النوعية	
ـ مصلحة التحليلات الفيزياشية الكيميائية .	ساعات تحليل مخبرية
ـ مصلحة التحليلات البكتريولوجية	ساعات تحليل مخبرية
ـ مصلحة تنظيف أجهزة الانتاج .	ساعات تنظيف (آلية أو يدوية) (+)

(+) مع احتساب المواد المستهلكة (مواد التنظيف) .

يتضح من الجدول السابق أنه توجد عدة أسس لتوزيع تكاليف أقسام الخدمات بل أكثر من ذلك توجد عدة أسس لتوزيع تكاليف القسم الواحد ، ويمكن تلخيص المعايير المستخدمة على الصعيد النظري لمحاسبة التكاليف فيمايلي :-

1)- معيار الاستخدام .

2)- معيار المنفعة المستعملة .

3)- معيار سهولة التوزيع .

ونظرا لعدم توفر المعلومات الكافية والاحصائيات بشأن الخدمات المتبادلة بين الأقسام الخدمية من جهة ولسهولة التوزيع نقترح تطبيق طريقة التوزيع التنازلي ، وبموجب هذه الطريقة توزع تكاليف أقسام خدمات الانتاج على الأقسام الانتاجية والاقسام الخدمية حسبة استفادة كل قسم من هذه التكاليف ، ولكن بشكل غير متبادل أي أن التوزيع يتم باتجاه واحد فقط ، حيث يبدأ توزيع تكاليف القسم الخدمي الذي يؤدي خدمات لأكثر عدد من الأقسام الانتاجية والخدمية يليه القسم الذي يؤدي خدماته لعدد أقل وهكذا .

وطبقا لهذه الطريقة نبدأ بتوزيع مصاريف مديرية الوحدة على أساس أنها تقدم خدماتها لكافة أقسام الوحدة ثم نيابة مديرية الادارة ، نيابة مديرية المحاسبة والمالية ، نيابة مديرية الصيانة التقنية والعامة وأخيرا نيابة مديرية مراقبة النوعية .

وبناءا على ما تقدم نقترح الجدول التالي الذي يلخص التوزيع الأولي والثانوي للمصاريف حسب طريقة الأقسام المتجانسة :-

جدول تخمين الصاريف على الأقسام (التخمين الأولي والثانوي) (الوحدة ٥ د ٠ ع)

المراكز	القسم	المركز	التوزيع
المراكز الرئيسية	التوزيع	تسيير مبيعات	•
		مخازن مواد تامة	•
	[illegible]	مساعدة تقنية	•
		جمع الحليب	•
	التموين	العبور	•
		عبوا٠	•
		مخازن مواد اولية	•
	الانتاج	و٠ الزبدة	•
		و٠ الجبن	•
		و٠ الحليب	•
المراكز الثانوية	[illegible]	تنظيف وتعقيم	•
		م بكتريولوجية	•
		م ف كيماوية	•
	[illegible]	عتاد متنقل	•
		صيانة الات الحليب	•
	[illegible]	منازعات	•
		م تحليلية	•
		م الميزانية	•
		م عامة	•
	[illegible]	اجور	•
		ش اجتماعية	•
		وسائل العامة	•
		مستخدمين	•
	[illegible]	مكاتب استشارية	•
		المدير	•
المجموع			
[illegible]			
[illegible]			

التوزيع الأولي — التوزيع الثانوي

5٠2٠1٠5 المحاسبة عن تكاليف الانتاج :

تتميز العملية الانتاجية بالمؤسسة بتعدد المراحل حيث تمر كل منها بعملية عمليات معينة ومن تلك المراحل نجد (+) :-

- انتاج الحليب :- مرحلة المعالجة ، التشكيل ، مرحلة التجنيس والتعقيم ، ومرحلة التكييف
- انتاج اللبن :- مرحلة اعادة التشكيل ، مرحلة التحويل ، مرحلة التكييف .
- انتاج الجبن :- مرحلة التحضير ، مرحلة المعالجة ، مرحلة اتمام المعالجة ، مرحلة التعليب .
- انتاج القشدة :- مرحلة التحضير ، مرحلة التحويل ، مرحلة التعليب .
- انتاج السمن :- مرحلة التذويب ، مرحلة التعليب .

ولحساب تكلفة هذه المنتوجات نقترح تطبيق نظام تكاليف المراحل حيث نوجزه كما يلي :-

1)- أن يخصص لكل مرحلة من المراحل الانتاجية المذكورة حسابا يسمى باسم المرحلة التي يمثلها ويجعل حساب كل مرحلة مدينا بتكلفة المواد الأولية والعمل المباشر والمصاريف الصناعية المباشرة وحصة المرحلة من المصاريف الصناعية غير المباشرة كما يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة منتوجه ويرحل ناتج كل مرحلة الى الجانب المدين من حساب المرحلة التالية حتى يتم المنتج النهائي .

2)- تسعير الانتاج العرضي (أو الفرعي) :-

لاحظنا من خلال تتبعنا للعملية الانتاجية بالفصل الثالث أن هناك منتجات

(+) لمزيد من التفاصيل انظر الفصل الثالث ص 124-130.

فرعية (+) وهي :—

— مادة اللبن الخالي من المادة الدسمة التي تظهر في مرحلة التحضير من انتاج الزبدة .

— // // // // // // // // التحضير من انتاج القشدة .

— مادة اللاكتوسيرم التي تظهر في مرحلة المعالجة من انتاج الجبن .

وتتطلب هذه المنتجات الفرعية عمليات تصنيع اضافية لتصبح تامة الصنع ، حيث يمكن استخدامها كمواد رئيسية في صناعة بعض فواكه الحليب ، ونظرا لعدم توفر هذه المنتجات على قيمة بيعية حاليا (++) فاننا نقترح مايلي :—

— تسعير هذه المنتجات بمتوسط تكلفة المرحلة التي تظهر فيها .

— خصم سعر تكلفتها من سعر تكلفة المنتوج الرئيسي بنفس المرحلة .

— اعتبار خصم 10 % من تكلفة المنتوج الفرعي المتمثل في اللبن الخالي من المادة الدسمة الذي يظهر في مرحلة التحضير من انتاج الزبدة كمكونة تكاليفية لهذه المرحلة نظرا لاستعمال هذه النسبة من المنتوج الفرعي كمادة مبردة لآلة المخض بمرحلة التحضير ، أما نسبة 90 % من المنتوج الفرعي المتبقية فيجب اعتبارها كمنتوج فرعي وبالتالي معالجته محاسبيا على هذا الأساس .

وفي ضوء ما تقدم يمكن القول أن معالجة المنتجات الفرعية المقترحة تفيد المؤسسة في أكثر من مجال ، نذكر منها :—

— تحميل التكاليف المشتركة على المنتجات الرئيسة والمنتجات الفرعية ومن ثم معرفة ربحيتها .

— مراقبة أفضل لتكاليف المنتجات الفرعية والتقليل من تبذير المواد .

(+) المنتوج الفرعي هو ذلك المنتوج الذي يترتب على مجموعة العمليات الصناعية الخاصة بانتاج منتج رئيسي (أو مجموعة من المنتجات الرئيسية) وغالبا ماتكون قيمته البيعية ضئيلة بالمقارنة مع القيم البيعية لباقي المنتجات المشتركة ، كما يتطلب في كثير من الأحيان التضحية بتكلفة اضافية في سبيل تصنيع أو تجهيز أو اعداد أو بيع هذا المنتوج .

(++) لدراسة متعمقة ومستفيضة في هذا الموضوع أنظر " عبد الحي مرعي " محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية 1985 ، ص ص 240 — 255 .

3)- المصاريف الصناعية غير المباشرة على المراحل :

هناك مصاريف مباشرة على ورشات الانتاج لكن غير مباشرة على مرحلة معينة من مراحل الانتاج كأجر المسؤول الفني القائم على انتاج ورشة الجبن ، فهو مصروف مباشر على ورشة الجبن ككل ، لكن غير مباشر على مرحلة معينة من مراحل انتاج الجبن ، وعليه يجب ايجاد اساس توزيع هذا المصروف تم تخصيصه على كل مرحلة من مراحل الانتاج .

ونظرا لطبيعة العمليات الانتاجية بالورشات التي يتميز بعضها بالعمل الآلي وبعضها الآخر بالعمل اليدوي فاننا نقترح توزيع تكاليف الأجور غير المباشرة حسب طريقة معدل الساعة على أساس أن معظم هذه التكاليف ترتبط ارتباطا وثيقا بالزمن ، وتقوم طريقة " معدل الساعة" على أساس استخراج نصيب الساعة الواحدة من تكاليف الأجور غير المباشرة .

ويحسب معدل تكاليف الأجور غير المباشرة بالنسبة الى العمل المباشر أو عمل الآلة . كما يلي :-

أ)- طريقة ساعات العمل المباشر :-

وبمقتضاها تقسم مجموع تكاليف الأجور الخاصة بالورشة ككل على عدد ساعات العمل المباشر بالنسبة للمرحلة التي يتم فيها العمل يدويا (+) فتكون النتيجة معدل لتكاليف الأجور غير المباشرة للمرحلة في الساعة وتتخذ هذه النتيجة أساسا لتحميل كل عملية تمر بالمرحلة حسب الوقت الذي استغرقته كما يظهر من بطاقة الشغلة الخاصة بها .

ب)- طريقة معدل الساعة للآلة :-

وبمقتضاها تقسم مجموع تكاليف الاجور الخاصة في الورشة ككل على عدد ساعات عمل

(+) انظر سيرورة العمليات الانتاجية بالمؤسسة الفصل الثالث ص ص 124-130.

الالات الموجودة بكل مرحلة انتاجية في حالة ما اذا كانت العملية تتم آليا في المراحل فتكون النتيجة معدل تكاليف الأجور غير المباشرة في الساعة من عمل الآلة ، وتتخذ هذه النتيجة أساسا لتحميل كل عملية تمر بها المرحلة حسب عدد الساعات التي تستغرقها في التشغيل .

أما فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لعناصر التكاليف غير المباشرة الأخرى فنقترح اتباع الأسس التي سبق تحديدها .

والجداول الموالية تسمح بتخصيص تكاليف ورشات الانتاج على مراحل الانتاج

.../...

تخصيص تكاليف ورشة الحليب على مراحل انتاج الحليب (الوحدة: ألف د.ج)

الدليل المحاسبي	بيان التكاليف				مراحل الانتاج					
	عناصر التكلفة	المجموع	وحدة القياس	سعر الوحدة	اعادة التشكيل		التحويل		التكييف	
					كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
المجموع										

تخصيص تكاليف ورشة الحليب على مراحل انتاج اللبن (الوحدة : ألف د ن)

الدليل المحاسبي	بيان التكاليف				مراحل الانتاج					
	عناصر التكلفة	المجموع	وحدة القياس	سعر الوحدة	اعادة التشكيل		التجنير والتعقيم		التكييف	
					كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
المجموع										

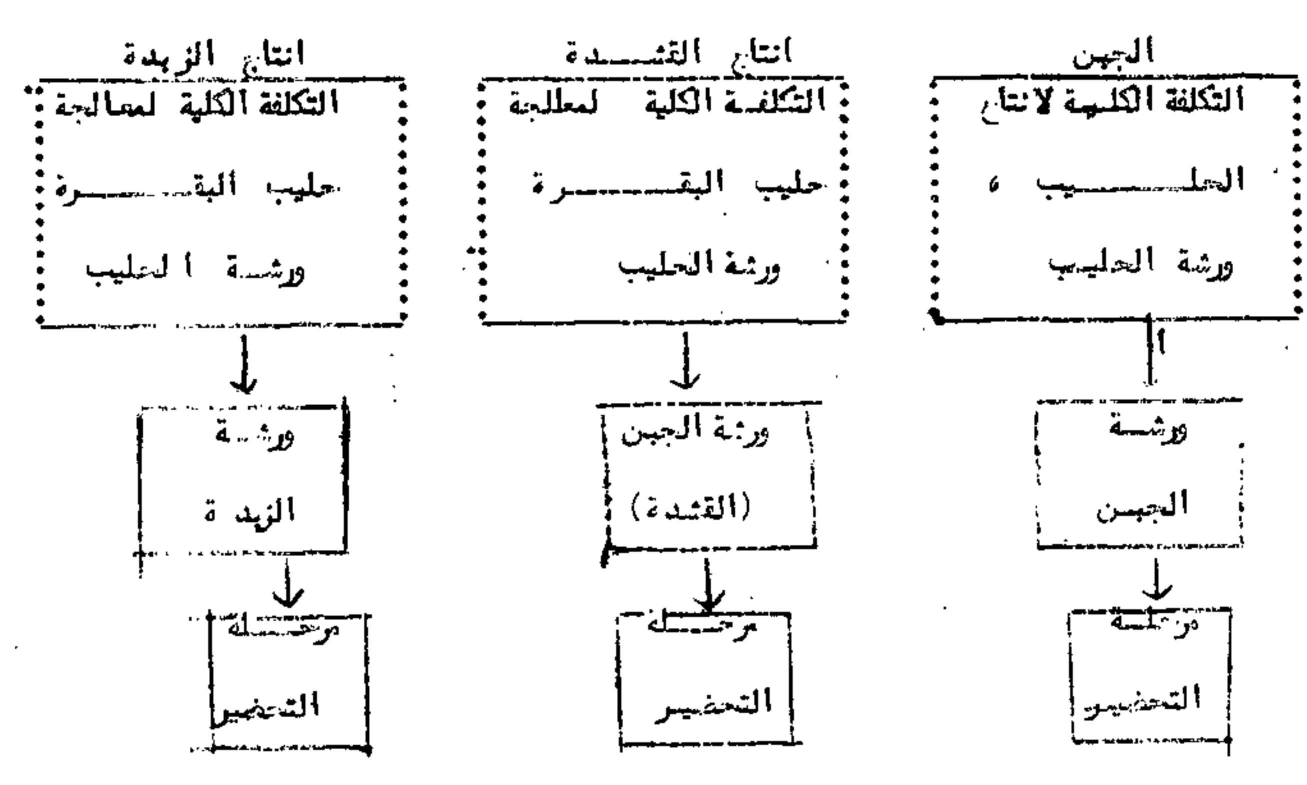
تخصيص تكاليف ورشة السمن (القاعة الساخنة) على مراحل انتاج السمن (الوحدة: ألف د.ع)

الدليل المحاسبي	بيان التكاليف				مراحل الانتاج			
	عناصر التكلفة	المجموع	وحدة القياس	سعر الوحدة	التذويب		التعليب	
					كمية	قيمة	كمية	قيمة
المجموع								

بقراءة أولية للجداول السابقة يمكن ملاحظة التالي :ـ

1)ـ عدم توزيع تكاليف ورشة الحليب على مراحل انتاج كل من الجبن والقشدة والزبدة رغم استفادة هذه المنتوجات من تكاليف ورشة الحليب ، ومرجع ذلك أن الحليب يعتبر المادة الأولية الرئيسية لكل المنتوجات (حليب البقرة بالنسبة للزبدة والقشدة ، والحليب الاصطناعي بالنسبة للجبن) ، لذلك يجب اعتباره كذلك وبالتالي نقترح تحميل المرحلة الأولى فقط من هذه المنتوجات بالتكلفة الكلية لانتاج الحليب والمخطط التالي يوضح ذلك (حسب طريقة المراحل) .

مخطط انسياب تكاليف ورشة الحليب



2)ـ نقترح تطبيق نظام المتوسطات أي التسجيل الكمي بكل مرحلة من المراحل واستخراج متوسط كلفة الوحدة خلال الفترة الزمنية عن طريق قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات (اللترات ، الكيلوغرامات) المنتجة بهذه المرحلة .

3)ـ نقترح تحميل انتاج كل مرحلة بالخسارة الناتجة عن التلف أو الضياع الطبيعي (أي المسموح به) المتوقع لهذه المرحلة كتحميل مرحلة التكييف الا بالنسبة

المسموح بها في هذه المرحلة من انتاج الحليب •

أما الخسائر الناتجة عن التلف أو الضياع غير الطبيعي (وهو مازاد عن النسبة المسموح بها) فلا يتحملها انتاج المرحلة بل تعزل هذه الخسارة وترحل الى جدول حسابات النتائج •

ومن خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع التلف ، وكمحاولة لتقديم مؤشرات تستجيب مع واقع المؤسسة ، فاننا نعتقد بكونه ممكنا تطبيق المؤشرات التالية كمعدلات للتلف المسموح به في صناعة الحليب ومشتقاته •

نسب التلف المسموح بها في الصناعة

المصدر : أساس تحضير الميزانية التقديرية للمؤسسة 1986.

المراحل / البيان	مرحلة جمع الحليب	مرحلة الانتاج والتخزين	مرحلة التوزيع	المجموع
حليب البقرة				
فصل الشتاء* (+)	3 ٪	/	/	3 ٪
فصل الصيف (++)	5 ٪	/	/	5 ٪
غبرة الحليب (النقل النقل اليدوي والتخزين)	/	1 ٪	1 ٪	2 ٪
المادة الدسمة	/	0.5 ٪	/	0.5 ٪
حليب الاستهلاك (التام)	/	من 3٪ الى 5٪	3 ٪	من 6٪ الى 8٪
الجبن (كاممبار)	/	5 ٪	2 ٪	7 ٪
الزبدة	/	4 ٪	0.5٪	4.5٪
القشدة	/	0.01 ٪	0.01 ٪	0.02 ٪
المغلفات	/	2 ٪	3 ٪	5 ٪
المغلفات القابلة للاسترجاع	/	/	3٪ سنويا أو 0.25٪ شهريا	3 ٪
السمن (الدهن)	/	0.01 ٪	0.01 ٪	0.02 ٪

(+) (من 1 نوفمبر الى 30 أفريل).
(++) (من 1 ماي الى 30 أكتوبر).

5•2 مراقبة التكاليف :

تتولد الحاجة الى الرقابة عن تعدد المستويات الادارية المختلفة لمؤسسة الحليب مما يجعل من الصعوبة بمكان قيام فرد واحد بمزاولة كل الأنشطة وأداء كل العمليات التي تتطلبها مزاولة العملية الانتاجية في هذه المؤسسة فالرقابة اذا تتضمن مراجعة أعمال وأفعال للتحقق من توافقها مع الخطط الموضوعة وتطابقها مع معايير الأداء المحددة أو المعروفة ومن البديهية في شأن تنفيذها وتحقيقها وأساس الرقابة هو التخطيط والذي منه يتم استنباط معايير مناسبة للتأكد من سلامة الخطط بالطريقة المحددة لها وولذلك فلا وجود للرقابة بدون تخطيط مسبق تتم الرقابة على أساسه •

وتتولى هذه الفقرة هدف من أهداف النظام المحاسبي للتكاليف الا وهو مراقبة التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الرقابية والتحقق من كفاءة الأداء وقياسها ودفعها وذلك في اطار لنظام محاسبة المسؤولية يقوم على أساس التكاليف التقديرية •

ومحاولة في التأشير على العناصر الرئيسية ذات العلاقة بمراقبة التكاليف المقترحة للمؤسسة تتوقف عند ثلاث محاور وهي المراقبة عن طريق الميزانيات التقديرية ، المراقبة على مراحل الانتاج ، وأخير شروط نجاح النظام الرقابي في المؤسسة •

1•2•5 المراقبة عن طريق الميزانيات التقديرية :

يعتبر التخطيط أهم وظائف الادارة الحديثة وذلك لأنه يمثل الأداة الفعالة للربط بين أهداف المؤسسة والامكانيات المتاحة لها من موارد مادية وبشرية لتحقيق تلك الأهداف•

ولما كان التخطيط يتعلق بالمستقبل ، فانه حتما لا يخلو من تأثير عوامل عدم التأكد والمخاطرة والتي تتفاوت درجاتها بتفاوت مدى التخطيط في المستقبل ،فكلما امتد مدى التخطيط بعيدا في المستقبل ، ازدادت المخاطرة وأهتزت الثقة في درجة التأكد وزادت احتمالات عدم امكانية الجزم في تنفيذ الخطط المرغوبة بالصور المنشودة ويترتب على ذلك زيادة أهمية مراعاة الدقة في التنبؤ ، وارتفاع القيمة الاقتصادية لأي معلومات تقلل من احتمالات عدم التأكد •

والموازنات التقديرية هي ترجمة الخطط المستهدف تحقيقها في المستقبل ، وقد تقوم هذه الموازنات على أساس معياري ولذلك تصبح موازنات معيارية ، وقد تقوم على أساس تقديري ولذلك تصبح موازنات تقديرية كما هو متبع على مستوى المؤسسة (+) •

وبغض النظر عن الميزانية التقديرية كأداة تخطيط ومراقبة تشال المؤسسة الا أن الاستفادة منها ظل محصورا كما سبق وأن ذكرنا في الفصل السابق في الزاوية الادارية كاجبرا " للحصول على القروض قصيرة المدى من البنك وشبه غائبها عن حقل تحليل الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية •

وعليه فانه لا يمكن على الأقل في الوقت الراهن حسب تصورنا وضع نظام رقابي فعال بالمؤسسة في غياب استفادة من اسهام الميزانية التقديرية (أو الموازنة) في مجال تحليل الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها ، فالميزانية التقديرية هي اذا أولي

الخطوات الرقابية التي يجب تطبيقها واستيعابها قبل التفكير في أي أداة رقابية أخرى كالنظام المعياري ، الميزانيات المرنة ، التحليل الثلاثي أو الرباعي للانحرافات أو التفكير في القيد المحاسبي للانحرافات في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة ...

لذا نرى أن يعاد الاعتبار للميزانية التقديرية ويتم تقييم أداء المؤسسة على أساسها بحيث يقدر مستوى الأداء الجيد في ظل الظروف المتوقعة أن تسود وقت التنفيذ الفعلي وتوضع المعايير المختلفة التي تحدد الكيفية التي يتم بها انجاز كل مهمة أو نشاط في صورة معايير للمدخلات والمخرجات كما ونوعا ، وتصبح هذه المعايير المعبرة عن مستوى الأداء الجيد بمثابة الأساس الذي يرجع اليه في شأن تقسيم الأداء الفعلي .

ولكي يكون للميزانية التقديرية الفعالية المرغوبة في مراقبة التكاليف نقترح مراقبة المصاريف قبل صرفها خاصة بالنسبة للمصاريف التي يمكن التحكم فيها مثل الخدمات ، المواد الأولية مصاريف المهمات ، الساعات الاضافية ...الخ ، وذلك باخضاع هذه المصاريف لمراقبة مصلحة المالية والميزانية بالمؤسسة بواسطة " الاذن بالصرف" وهي رخصة تمنحها مصلحة المالية والميزانية للمصلحة المعنية بالصرف كي تضع على "جدول ارسال الدفع" (+) بعد التأكد من أن بند المصروف المعين بالميزانية التقديرية يسمح بدفع هذا المبلغ من المصروف .

ودون شك أن هذه الطريقة ترغم مختلف المصالح الى الرجوع الى الميزانية التقديرية قبل التفكير في أي شراء لمواد توظيف عمال جدد ، استخدام ساعات اضافية ، طلب خدمات من المؤسسات الأخرى ....الخ ، لأنها تعلم مسبقا أن طلب الدفع التي تقدمه الى مصلحة المالية والميزانية سيقابل بالرفض اذا لم تحترم المبالغ المحددة بالميزانية .

(+) وهو جدول يحتوى على اسم المؤسسة الدائنة ورقم وتاريخ الفاتورة ، طبيعة العملية ، قيمة الفاتورة والمصلحة المستفيدة من المصروف وعلى أساس هذا الجدول يملأ الشيك ويرسل الى البنك مرفوقا بجدول الارسال هذا .

كما نقترح كذلك على مصلحة المالية بالميزانية اعداد تقارير شهرية حول تحقيق مختلف الميزانيات التقديرية للمؤسسة وذلك في نصف الشهر الموالي للشهر الذى ترغب المؤسسة في الوقوف على درجة تحقيق ميزانيتها ، ويتم مناقشة هذه التقارير على مستوى مديرية المؤسسة لاتخاذ اجراءات تصحيحية مناسبة حول أهم الانحرافات المسجلة •

وفي هذا السياق نقترح اضافة لمحتوى الميزانية التقليدية للمؤسسة رسم جدولان اضافيان وهما جدول مراقبة استغلال الطاقة المتاحة وجدول التلف حسب المنتوجات والأقسام :-

جدول مراقبة استغلال الطاقة المتاحة (+).

المنتج	وحدة القياس	الطاقة المتاحة		الطاقة المقدرة		الطاقة المحققة		الانحراف	
		شهر	يوم	شهر	يوم	شهر	يوم	شهر	يوم
الحليب	لتر								
اللبن	//								
الجبن	كلغ								
الزبدة	//								
النشدة	//								
السمن	//								
المجموع									

(+) انظر المعالجة المحاسبية للوقت الضائع في هذا الفصل ص ص 194 _ 195.

ويبين هذا الجدول الطاقة المقدرة لانتاج كل نوع من منتوجات المؤسسة من حليب زبدة ، لبن ، قشدة ، سمن ، والطاقة المحققة أو المستغلة فعلا لتحديد الانحراف بين الطاقتين وتفسيره لاتخاذ الاجراءات التصحيحية في المستقبل (+)

جدول التلف حسب المنتوجات وحسب الأقسام

.../...

(+) لقد لاحظنا خلال التربص أن سبب عدم تحقيق الطاقة المقدرة عادة مايكون بسبب انقطاع التيار الكهربائي بالمؤسسة أو نفاذ المواد الأولية من المخزون (غبرة الحليب ، المادة الدسمة) .

جدول مراقبة التلف حسب المنتجات وحسب الأقسام

المنتجات أو المواد	التموين						الجمع						الانتاج والتخزين						التوزيع						المجموع					
	مقدر		فعلي		انحراف %		مقدر		فعلي		انحراف %		مقدر		فعلي		انحراف %		مقدر		فعلي		انحراف %		مقدر		فعلي		انحراف	
	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق	ك	ق
حليب البقرة																														
خبرة الحليب																														
المادة الدسمة																														
الحليب																														
اللبن																														
الجبن																														
الزبدة																														
السمن																														
الحزم :																														
- بلاستيك تكييف الحليب واللبن																														
- كرتون الجبن																														
- برق الألمنيوم لتكييف الزبدة																														
- علب القشدة																														
- علب السمن																														
- صناديق الحليب																														
المجموع																														

ويبين الجدول السابق مختلف أنواع التلف من غبرة الحليب ، حليب القشرة ، الحزم ، المواد التامة الصنع من حليب ، لبن ، زبدة ، قشدة ، سمن ، فتحدد نسب التلف المقدرة (والمسموح بها) والنسب المحققة فعلا ثم حساب الانحراف بينهما وتفسيره وذلك على مستوى مختلف عمليات المؤسسة ابتداءا من عملية الشراء ، التخزين و التصنيع والتوزيع .

5•2•2 المراقبة على مستوى مراحل الانتاج :

تعتبر مراحل الانتاج أول وأنجع حلقة في سلسلة المستويات الرقابية التي ينبغي أن ينطلق منها النظام الرقابي بالمؤسسة ، فعلى هذا المستوى يمكن اجراء التعديلات وتوزيع التكاليف على أماكن الاستفادة منها بشكل دقيق وبقدر الاستفادة والمنفعة التي حصلت عليها كل مرحلة •

ووفقا لطبيعة العمليات الانتاجية لصناعة الحليب ومشتقاته بالمؤسسة التي تتطلب انتاج المادة الواحدة منها عدة عمليات معقدة تشكل كل واحدة منها مرحلة معينة مستقلة بتكاليفها ، وتبعا لمراكز التكاليف المعتمدة (+) نرى أن يتم مراقبة تكاليف المراحل بواسطة توليد تقارير أداء دورية تكون بمثابة أساس المحاسبة على المسؤولية في كل مرحلة •

ولما كانت المحاسبة على المسؤولية لاتهتم الا بالتكاليف الخاضعة لسلطات مركز التكلفة المعني لكي يكون المركز مسؤولا عنها ، فان تقارير الأداء المقترحة تقتصر على عناصر التكاليف المتغيرة بالنسبة لمرحلة الانتاج المعينة (مركز التكاليف) •

وفيما يلي بعض المعايير الأخرى التي يجب أن نأخذها في الاعتبار عند محاسبة المسؤولين على مستوى مراحل الانتاج بالمؤسسة (99) :ـ

أ)ـ اذا كان المسؤول يتمتع بسلطة طلب الحصول على السلعة أو الخدمة أو استخدامها فهو يعتبر مسؤولا عن التكلفة الخاصة بها •

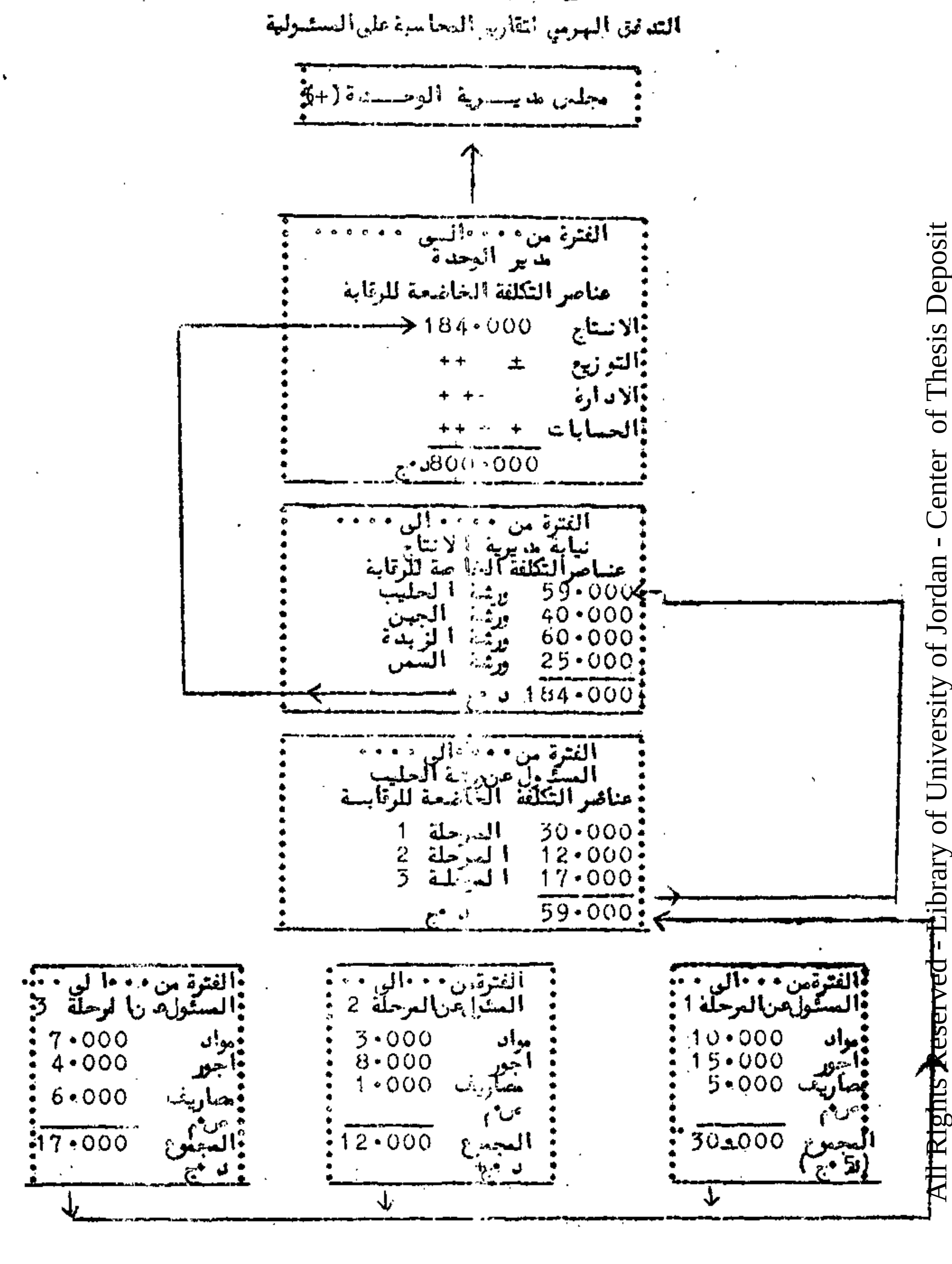
ب)ـ اذا كان المسؤول يتمتع بسلطة التأثير بطريقة مباشرة على مقدار التكلفة

(+) انظر وحدات ومراكز التكاليف ص ص 183 ـ 187•

الخاصة بعنصر معين من عناصر التكاليف بصورة ملموسة فهو مسؤول عنها .

هذا ويوضح الشكل التالي نموذج عن التدفق الهرمي لتقارير الأداء في ظل نظام للمحاسبة على المسؤولية المقترح (الأرقام مفترضة) .

التدفق الهرمي لتقارير المحاسبة على المسئولية



(+) اومجلس الادارة عند دخول المؤسسة مرحلة انتقالية التسيير.

يلاحظ من المخطط السابق أن درجة خضوع عناصر التكلفة المختلفة للرقابة تزداد كلما ارتفعنا من المستويات الدنيا للتنظيم الهرمي الى المستويات العليا ، كما يوضح الشكل أيضا أن المسؤول عن تكلفة مركز مسؤولية معين يكون أيضا مسؤولا عن تكلفة مراكز المسؤولية التي تخضع لاشرافه بطريقة غير مباشرة .

ورغم أن اعداد الأداء على أساس من مراكز المسؤولية يعتبر أهم وظيفة تقوم محاسبة المسؤولية بأدائها ، فان ذلك لا يضمن بالضرورة قيام نظام رقابي فعال في المؤسسة اذ يجب أن يقوم النظام على أساس اعداد البيانات التي تعتبر أكثر ملاءمة لأهداف الرقابة كما يجب توفر وعي رقابي عام على كل المستويات الادارية ، وبواعث مرضية للأداء الجيد كما تتطلب الرقابة الفعالة أيضا توافر الثقة في النظام والنتائج التي يظهرها على أساس أنها موضوعية وغير متحيزة (100) .

والواقع أن مهمة تقارير الأداء ليس مجرد اكتشاف أخطاء الماضي بل دفع الادارة الى منع مثل هذه الأخطاء في المستقبل ، وتتوقف مقدرة تقارير الأداء في تحقيق ذلك الهدف في أفضل صورة ممكنة على عاملين الأول هو توقيت اعداد تقارير الأداء أي طول الفترة الزمنية التي يتم اعداد التقارير عنها ، والثاني هو مقدار ما يتضمنه تقرير الأداء من معلومات عن المستقبل ، فكلما قصرت الفترة الزمنية التي يتم اعداد تقارير الأداء على أساسها ، كلما زادت فاعلية الأنشطة الرقابية في مقدرتها على تخفيض تكلفة الأخطاء الى أقل ما يمكن ، وليس معنى ذلك بالطبع زيادة عدد التقارير الى أقصى حد ممكن لأن ذلك يؤدي الى ارتباك العمل وزيادة تكلفة اعداد التقارير ولكن المرغوب هو تحديد الفترة الزمنية التي يتم اعداد تقارير الأداء عنها وبأقل تكلفة ممكنة .

ونظرا لسيرورة الانتاج بالمؤسسة التي تتميز باختلاف طول الفترة الزمنية اللازمة للانتاج بالنسبة لبعض المنتجات نقترح اعداد التقارير حسب الجدول الزمني التالي :-

الجدول الزمني لاعداد التقارير للمؤسسة

المنتوج	فترة اعداد التقرير	المبرر (+)
الحليب	كل يوم	لأن فترة انتاج الحليب تتطلب يوما واحدا •
اللبن	كل يومين	لأن فترة التخمير تتطلب يوم ثان •
الجبن	20 يوم	لأن فترة الانتاج تتراوح بين 18 ـ 20 يوم •
الزبدة	يومان	لأن فترة الانتاج تتطلب يومان •
القشدة	يومان	//
السمن	يومان	//

(+) لمزيد من التفاصيل أنظر سيرورة الانتاج ص 124_130 •

5•2•3 شروط نجاح النظام الرقابي :

يتوقف نجاح وفعالية الأدوات الرقابية على اختلاف صورها ، على تصدي التنظيميين لمستويات الادارية المختلفة في انجاحها ، ومدى ما تلقاه من قبول عام في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، ودرجة توافر حوافز على ذلك التعاون وهذا القبول ، والحقيقة أن مبادىء العلوم السلوكية ودوافع الانجاز والتطور ووسائل الاتصال الفعال تحقق له فرص النجاح ، بمجرد الالتزام بالأسس والمبادىء المحاسبية ، فالنظام الرقابي الفعال لابد وأن يكون قادرا على حفز الجهاز التنظيمي للمؤسسة لبلوغ الأهداف المبتغى تحقيقها ولن يتحقق ذلك الا عن طريق توفير فرصا للتعاون والشعور بالانتماء والتوفيق بين احتياجات الأفراد وأهداف التنظيم ، وهذا يتطلب أن يتوافر لدى رئيس مصلحة المالية والميزانية بصفته المسؤول عن الرقابة بالمؤسسة ، الخبرات الكافية في المجالات السلوكية والناقصة وأسس أساليب الاتصال ، وما الى ذلك من العوامل التي تحدد من درجة قبول النظام ، ومن ثم الحد الأدنى من التعاون اللازم لانجاحه ، ولعله من المفيد القول أن نجاح النظام الرقابي بالمؤسسة يتوقف على عدد من الشروط يمكن ايجازها في المحاور التالية (101) :

1)ـ ان يحوز النظام على مساندة الادارة العليا للمؤسسة •

2)ـ أن يقوم على أساس من مراكز المسؤولية التي تتلاءم مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة •

3)ـ تكون عناصر التكلفة أو متغيرات قياس كفاءة الادارة التي تخضع الى القياس لأغراض تقييم الأداء خاضعة لرقابة المسؤول عن مركز المسؤولية بدرجة ملحوظة •

4)ـ تشريك أوسع لرؤساء المصالح في وضع معايير قياس أداء مصالحهم •

5)ـ أن تحتوى أسس قياس الأداء على كل المتغيرات الهامة التي تؤثر في تكلفة المدخلات وجودة وكمية المخرجات الخاصة بمركز المسؤولية •

6)ـ أن تكون فترة اعداد تقارير الأداء مقاسة زمنيا بشكل دقيق بحيث تمكن

الادارة من تصحيح الأخطاء الممكن تصحيحها في الوقت المناسب قبل تفاقمها .

7)_ أن يتم تجميع البيانات عن الأداء الفعلي على نفس الأسس وطبقا لنفس القواعد التي يتم استخدامها في وضع المعايير .

8)_ اقتصار المراقبة على الانحرافات غير العادية أي التي يختلف فيها الأداء الفعلي من الأداء المعياري بدرجة كبيرة .

9)_ توفيق النظام بين الاختلافات في الظروف المحيطة بكل مسؤول والعوامل التي تؤثر على شخصيته .

10)_ اذا توافرت في النظام شروط الحصول على حوافز مالية فيجب أن تكون هذه الشروط عادلة .

11)_ أن تقتصر التقارير على العدد الضروري اللازم لمزاولة العملية الرقابية بفعالية كما يجب التخلص من التقارير غير الضرورية .

12)_ أن تكون تقارير الأداء موضوعية ووقتية ، وسهلة الفهم ، كما يجب أن تبين أسباب الانحرافات كلما أمكن ذلك .

لعله من الواضح على هذا المستوى من التحليل أن توفير هذه الشروط للنظام الرقابي يجعل من فرصة نجاحه كبيرة ، غير أن تهيئة هذه الشروط على صعيد واقع الحيوان الجهوي للحليب للشرق تحتاج الى حد كبير الى اعادة هيكلة تقنية ـ ادارية طبقا لمستوى العام المقترحات التي جاء بها البحث في فصوله المختلفة .

خاتمة عامة

تتمخض عن بحثنا عدة استنتاجات ، يتعين الآن إعادة صياغتها والتأمل في ما يمكن ان نحمله من عناصر بصيرة ، على صعيد وضع نظام محاسبي للتكاليف بالمؤسسات الصناعية الوطنية ، ونحن لا ننوي اقتراح نوع من الحلول "الجاهزة" بقدر ما نطرح الاطار العام الذي يمكن أن ترتكز عليه منهجية وضع مثل هذا النظام •

وقد أفضى بحثنا هذا من خلال مختلف العناصر والجوانب التي تم دراستها وتحليلها الى جملة من النتائج النظرية والميدانية •

ومن ذلك أن دراسة النظرية الاقتصادية في التكاليف قد أوضحت بما ليس فيه ريب مدى إسهام الفكر الاقتصادي في استيعاب مقولة التكلفة من جانبها المحاسبي ، ويتجلى لنا ذلك من تمد النظريات المحاسبية بعدد من المبادئ والمفاهيم الاقتصادية كالتكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة ، التكلفة الاجتماعية ، التكلفة الخفية ••• وبذلك تتضح لنا بصمات الفكر الاقتصادي على مجالات البحث المحاسبية •

أما النظريات المحاسبية للتكاليف ، فقد سمحت دراستنا الخاصة لها ، بملاحظة لكل مرحلة من مراحل التنمية الاقتصادية والتجارية أدوات تقييم مفضلة لتقييم المؤسسات وتوفير معلومات وافية حولها في ظل محيط تنافسي معين انطلاقا من بعض نماذج التسيير السائدة بالمؤسسات •

وترتيبا على ذلك يتعين القول أن لكل نظرية تكاليفية جوانب قوتها وجوانب ضعفها ، فكل واحدة منها اتخذت موقع ضعف الاولى لتبني قوانينها الخاصة ، لاذا لا يجوز في تقديرنا ، تبني نظرية ورفض أخرى لان هذه النظريات لا تتعارض وانما تكمل كل نظرية الأخرى، لاختلاف منطق وهدف ومجال استخدام كل واحدة وبالتالي ليس هناك مانع من تطبيق هذه النظرية أو تلك أو عدة نظريات معا حسب الأهداف والغايات التي تطمح الادارة لتحقيقها والبيانات التي ترغب في الحصول عليها •

أما اذا استحضرنا ماجاء في عرضنا لاجراءات حساب ومراقبة التكاليف ، فاننا نخلص دون عناء ، بأنها - أي الاجراءات - تشكل أدوات تحليل فعالة بيد المنظم يهتدي بها للوصول الى رقم تكلفة منتجاته ومراقبة أداء مشروعه اذا ما أخذ بكل خصائص هذا المشروع

من حيث حجمه ونوع نشاطـه وطرق انتاج وتصريف منتجاته •

لم نكن أكثر وضوحا بالقول أن هدفنا ، من خلال دراستنا النظرية بالباب الأول لم تكن مهمتها خاصة بعرض لوحة تفصيلية للنظريات والتقنيات المتبعة في محاسبة التكاليف بقدر ما أنها أدوات ومؤشرات يفترض التوجـه نحوها واستيعابها كاملا ، وبشكل صحيح يمكن أن يقدم دفعـا ايجابيا كبيرا لحل مشكلات التكاليف على مستوى مؤسساتنا الاقتصادية ، وهو هدفنا النهائي •

وفق ذلك تولى الباب الثاني تصميم نظام محاسبي للتكاليف الصناعية " بالديوان الجهـوي للحليب للشرق (وحدة عنابة) " حيث شكلت الدراسة الادارية للمؤسسة نقطة الانطـلاق باعتـبار أنـه لا يصح أن نكيف التنظيم الاداري حسب طريقـة المحاسبة ، بل يجب أن نكيف طريقة المحاسبة تبعا للتنظيـم •

وقـد بينت معاينتنا لنشاط المؤسسة وتحليلنا لوظائف أقسامها أن ثمة فجـوة واسعة بين المهام النظرية لبعض الأقسام ومهامها الحقيقية ترتب عليها خلل متعدد الحلقـات أدى الى عـدم تحقيـق التنظيم لأهـدافه ، كـما لاحظنا عـدم تطبيق الهيكل التنظـيمي للمؤسـسة صراحـة في بعض الأقسام •

وأمام هذا الواقع اقترحنا بعض التعديلات على التنظيم الاداري للمؤسسة حيث عملنا على :

- ادماج مصلحة الحضيرة والعتاد المتنقل التابع من الناحية النظرية لنيابة مديرية الصيـانـة التقنيـة والعامة الى نيابـة مديـرية الادارة العامة •

- ابقاء فـرع الصيانـة الميكانيكيـة لوسائل النقل بنيابـة مديريه الصيانـه الفنيـه والعامه مع انشاء فرع جديد بهذه النيابة يسمى فرع العتاد ، تتمثل مهمته في التسيير الاداري لوسائل النقل من استصدار البطاقات الرماديـة ، المراقبة التقنيـة لوسائل النقل لدى مؤسسـات المناجم ... الخ •

أما في معرض تحليلنا لـواقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة ، فقد تلمسنا ملامح اشكالية التكاليف بها التي تجـسدت في غياب نظـام للتـكاليف ، حيث لم ينطلـق حساب التكاليـف من أسس علمية كلفـوية حتى وان أخذت مبدئيا بنظرية التكاليـف الكلية ، ذلك أنها لم تستوف

الشروط اللازمة لتطبيقها ، فحساب التكاليف لم يعتمد على تنظيم اداري واضح يميز بين الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية ، فضلا عن تجاهل واضح لمراحل الانتاج بالورشات.

واننا لانجد حرجا اذا قلنا بأن التقرير السنوي لسعر تكلفة المنتوجات الذي تعده المؤسسة ، قد أظهر عجزه عن توجيه المسؤولين في حقل اتخاذ القرارات حيث اعتمد كاجراء اداري لحصول المؤسسة على الدعم المالي من الدولة تعويضا عن خسارتها الناتجة عن بيعها للحليب واللبن أقل من تكلفتهما .

كما أضحى واضحا من معاينتنا لواقع المؤسسة أن حقل مراقبة التكاليف ليس بأحسن حال من حساب التكاليف ، فبغض النظر عن مضمون الميزانية التقديرية للمؤسسة الا أن الاستفادة منها ظل محصورا في الزاوية الادارية كاجراء للحصول على القروض قصيرة المدى من البنك وشبه غائبا عن زاوية تحليل الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية .

ومن منطلق هذه الوضعية ، جاء مقترحنا لنظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة ، ومن المفيد القول اننا لم نؤسس هذا النظام على حكم مسبق مبني على خاصية كامنة بنظرية تكاليفية معينة بقدر ما هو مبنيا على حاجة المؤسسة لهذه النظرية أو تلك .

ويمكن الوقوف على أهم المحاور التي دارت حولها مقترحاتنا لنظام التكاليف بالمؤسسة في النقاط التالية :-

- وحدات ومراكز التكلفة : فيما يخص هذه النقطة نقترح ان يتم حصر وحدات التكلفة في كل مرحلة من مراحل الانتاج بما يسمح من تحميلها ببنود التكاليف انطلاقا من طبيعة العملية الانتاجية كما يتم اجراء تحليلات وتوزيعات التكاليف على أماكن الاستفادة منها بشكل دقيق وفقا للخارطة التنظيمية المقترحة ووفقا لطبيعة العمليات الانتاجية .

- النظرية التي يتم على أساسها حساب التكاليف : بخصوص حساب تكلفة مخرجات المؤسسة نقترح اعتماد نظرية التكاليف الكلية ، وبالتحديد طريقة الاقسام المتجانسة ، فوفقها يتم ابتداء كشف لتوزيع كافة المصاريف على كل الأقسام انتاجية كانت أم خدمية في مرحلة أولى (التوزيع الأولي) ثم توزيع مصاريف الأقسام الخدمية على الاقسام الانتاجية

والأقسام الخدمية الأخرى بنسبة استفادة كل قسم من هذه المصاريف ، ولكن بشكل غير متبادل أي أن التوزيع يتم باتجاه واحد فقط حيث يبدأ توزيع تكاليف القسم الخدمي الذي يؤدي خدمات لأكبر عدد من الأقسام الانتاجية والخدمية يليه القسم الذي يؤدي خدماته لعدد أقل وهكذا .

- طريقة حساب التكاليف : نظرا لطبيعة العملية الانتاجية بالمؤسسة التي تتميز بنمطية المنتجات ، نرى تطبيق طريقة المراحل ، حيث يخصص حسابا لكل مرحلة من مراحل الانتاج ويجعل حساب كل مرحلة مدينا بتكلفة المواد الأولية والعمل المباشر والمصاريف الصناعية المباشرة وحصة المرحلة من المصاريف الصناعية غير المباشرة ، كما يجعل دائنا بقيمة منتوجه التي ترحل الى الجانب المدين من المرحلة التالية .

وطبقا لهذه الطريقة تعتبر تكلفة المنتوج التام بمثابة تجميع لتكاليف هذا الأخير في مختلف المراحل التي مر بها ، على اعتبار أن الانتاج التام لكل مرحلة ما هو في واقع الأمر الا منتوجا غير تام بالنسبة للمرحلة التالية ، وبذلك تكون التكلفة الكلية للوحدة المنتهية هي ناتج التكاليف المتجمعة على عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة .

ونفس الشيء بالنسبة لتكلفة الوحدة بالمرحلة ، فهي تساوي مجموع التكاليف المحملة على المرحلة تقسيم عدد الوحدات المنتجة بنفس المرحلة .

- تسعير المنتجات العرضية : نقترح تسعير منتوجا (اللبن الخالي من المادة الدسمة ومادة اللاكتوسيروم) بمتوسط تكلفة المرحلة التي يظهر فيها ثم خصم سعر تكلفتها من سعر تكلفة المنتوج الرئيسي .

- المعالجة المحاسبية للتلف : بالنسبة لهذه النقطة نقترح تحميل انتاج كل مرحلة بالخسارة الناتجة عن التلف الطبيعي فقط (أي المسموح به) أما التلف الغير الطبيعي فيحمل على جدول حسابات النتائج .

- مراقبة التكاليف : لغرض مراقبة التكاليف نرى اتباع نظام الميزانيات التقديرية واعتبارها [illegible] لتقييم الأداء ولمراجعة اداري للحصول على القرون الهنكيمة .

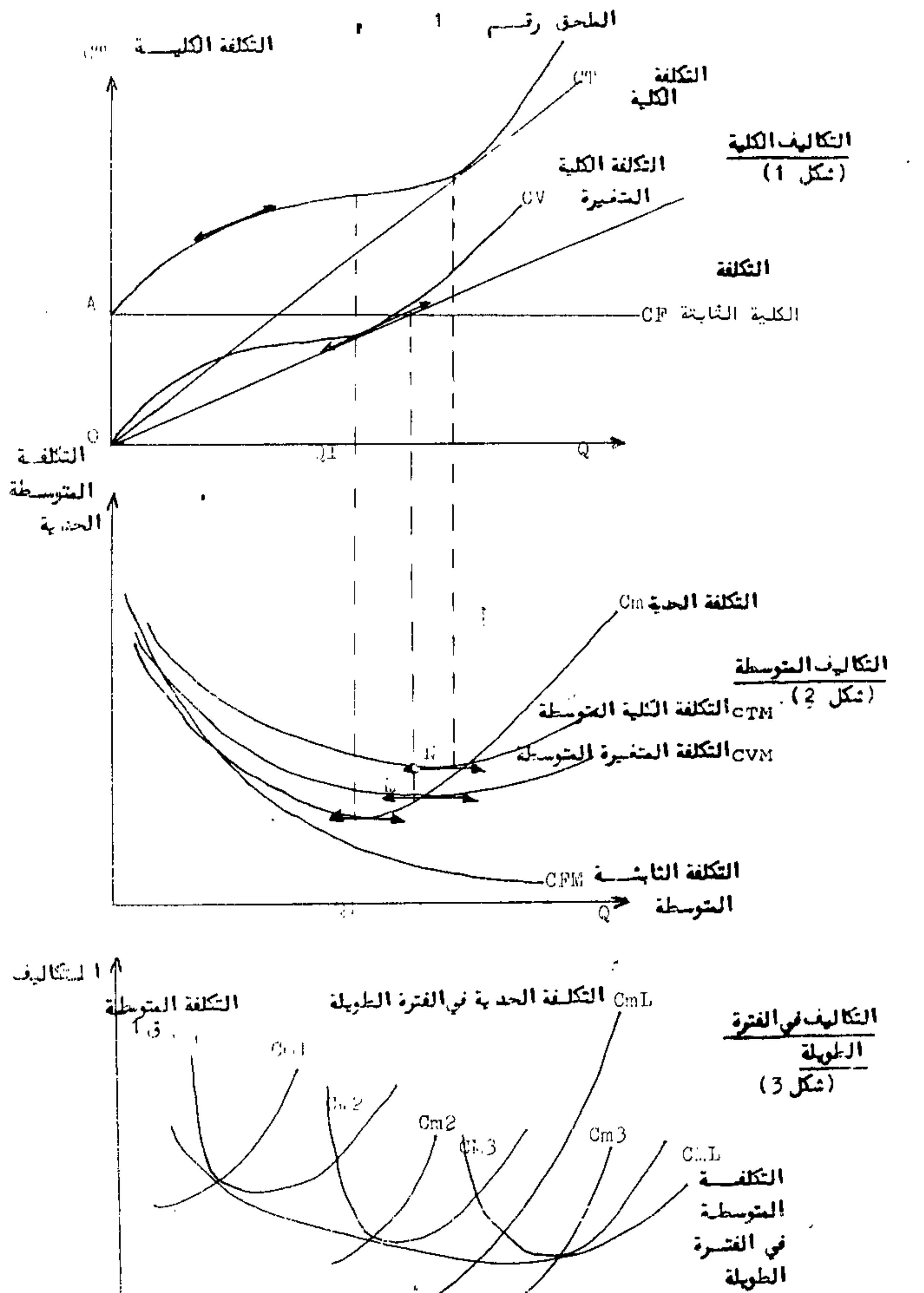
- تقارير الأداء : نقترح ان يتم اعداد هذه التقارير على أساس من مراكز المسؤولية على

اختلاف مستوياتها وفقا للمخطط العام لانسياب التقارير المقترح .

- نجاح النظام الرقابي : لغرض نجاح النظام الرقابي ، نقترح توفير المؤسسة للشروط المناسبة لذلك كحيازة النظام على مساندة الادارة العليا ، تحفيز العمال والاطارات على تحقيق أهداف المؤسسة وايجاد نوع من الوعي التكاليفي بين العاملين .

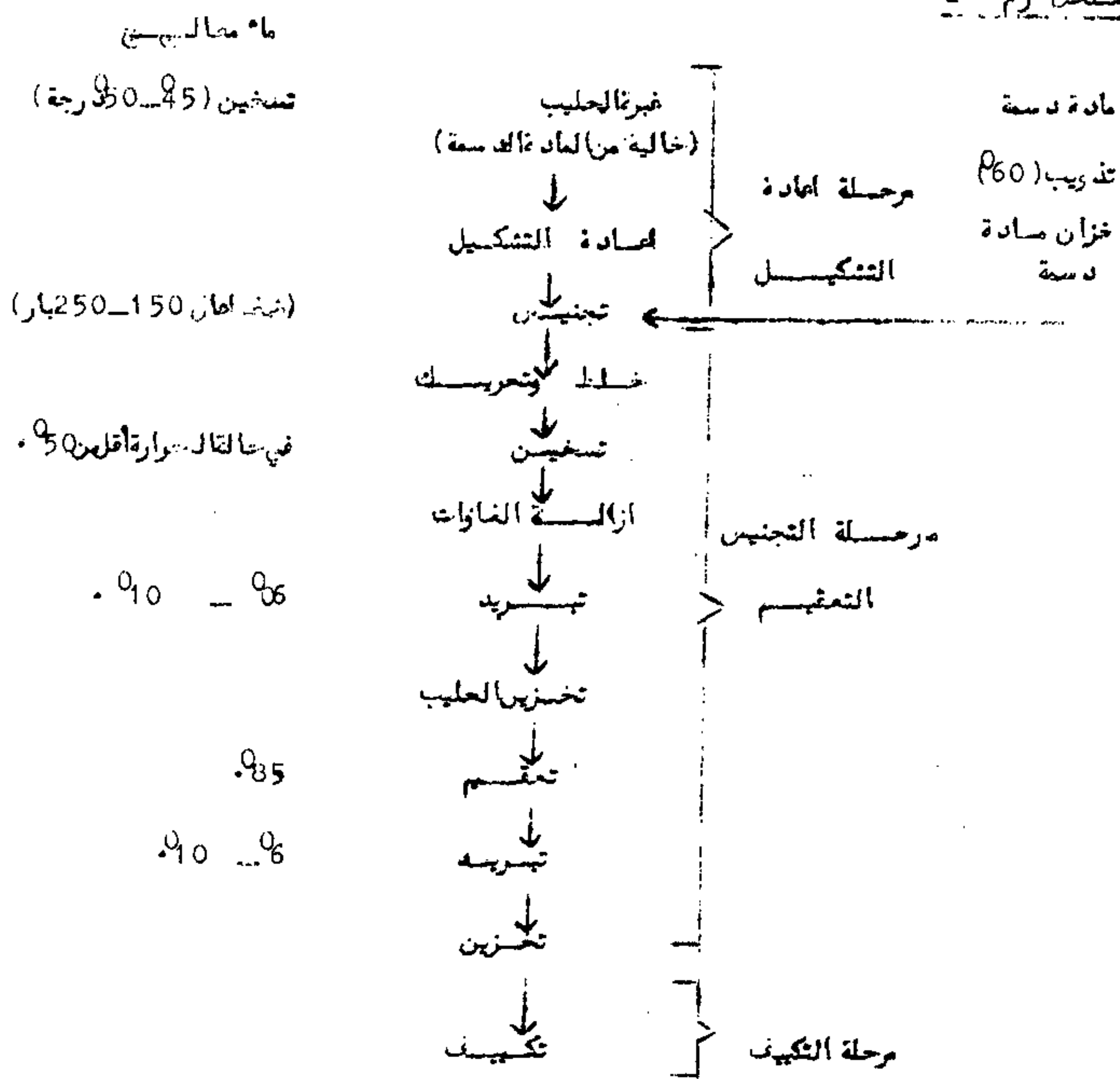
تلك هي الأبعاد العامة الخاصة التي تفصل حولها محتوى البحث ، ونشير في الأخير أننا اقتصرنا على صياغة استنتاجات عامة ولم "نغامر" في تقديم وصفات جاهزة للمشكلة "تصميم نظام محاسبي للتكاليف في المؤسسات الصناعية" وهذا راجع للنطاق المحدد للبحث وقلة المعطيات حول المؤسسات ككل . ومهما يكن فان مشوار البحث ، يبقى مفتوحا على مستوى أرقى يسمح بتحديد تلك الوصفات بفضل القيام بدراسات تطبيقية حول تكاليف المؤسسات قطاعا قطاعا .

<u>ورأينا ينبغي أن تتم هذه العملية بتوحيد مراكز التكلفة على مستوى كل صناعة ، وأن يتم ذلك على مرحلتين : ففي المرحلة الأولى تقوم كل وحدة صناعية بتحديد مراكز التكلفة التي تشملها ، وفي المرحلة الثانية تتم دراسة أنواع المراكز الموجودة بكافة الوحدات التي تنتمي الى كل صناعة واعداد دليل موحد لمراكز التكلفة في تلك الصناعة .</u>


الملحق رقم 1
التكلفة الكليــة
CT
التكلفة الكلية
التكاليف الكلية
(شكل 1)
التكلفة الكلية المتغيرة
CV
التكلفة الكلية الثابتة CF
A
O
Q1
Q
التكلفة المتوسطة الحدية
التكلفة الحدية Cm
التكاليف المتوسطة
(شكل 2)
التكلفة الكلية المتوسطة CTM
التكلفة المتغيرة المتوسطة CVM
التكلفة الثابتــة المتوسطة CFM
Q
التكاليف
التكلفة المتوسطة
التكلفة الحدية في الفترة الطويلة CmL
التكاليف في الفترة الطويلة
(شكل 3)
Cm2
Cm3
التكلفــة المتوسطة في الفتـرة الطويلة
الكميات

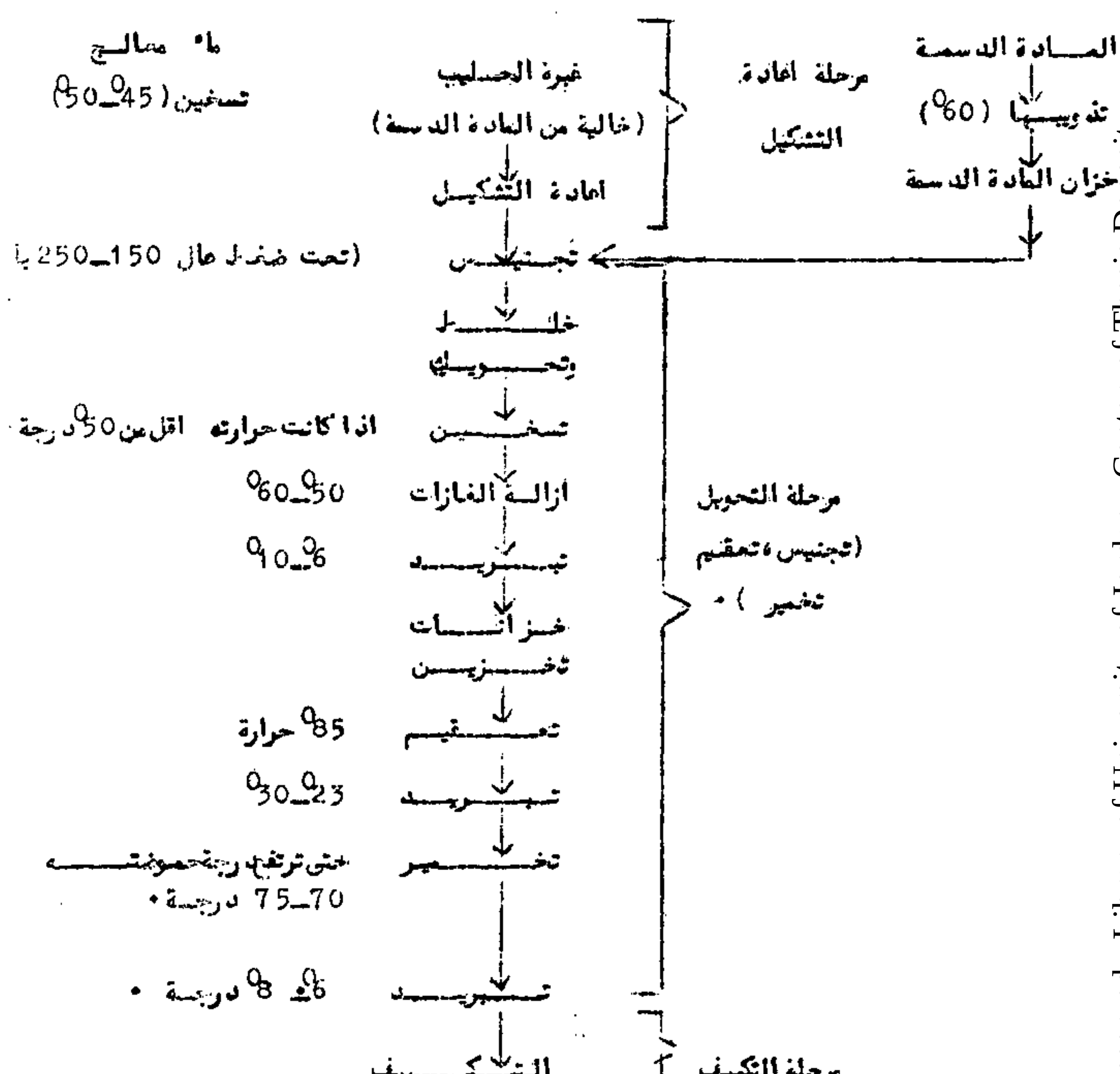
خطة انتاج الحليب

ملحق رقم 2

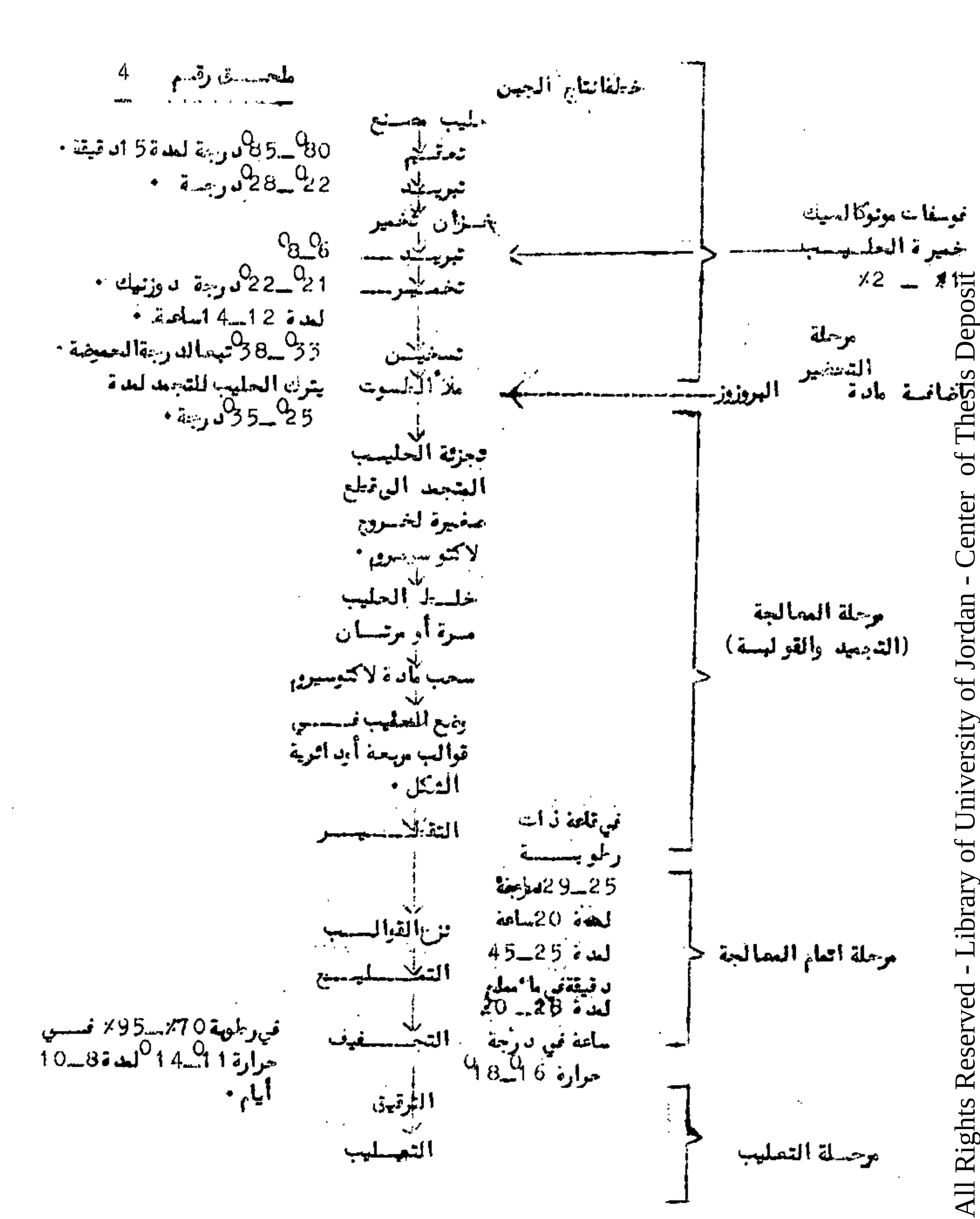


ملحق رقم [illegible]

خلطة انتاج اللبن



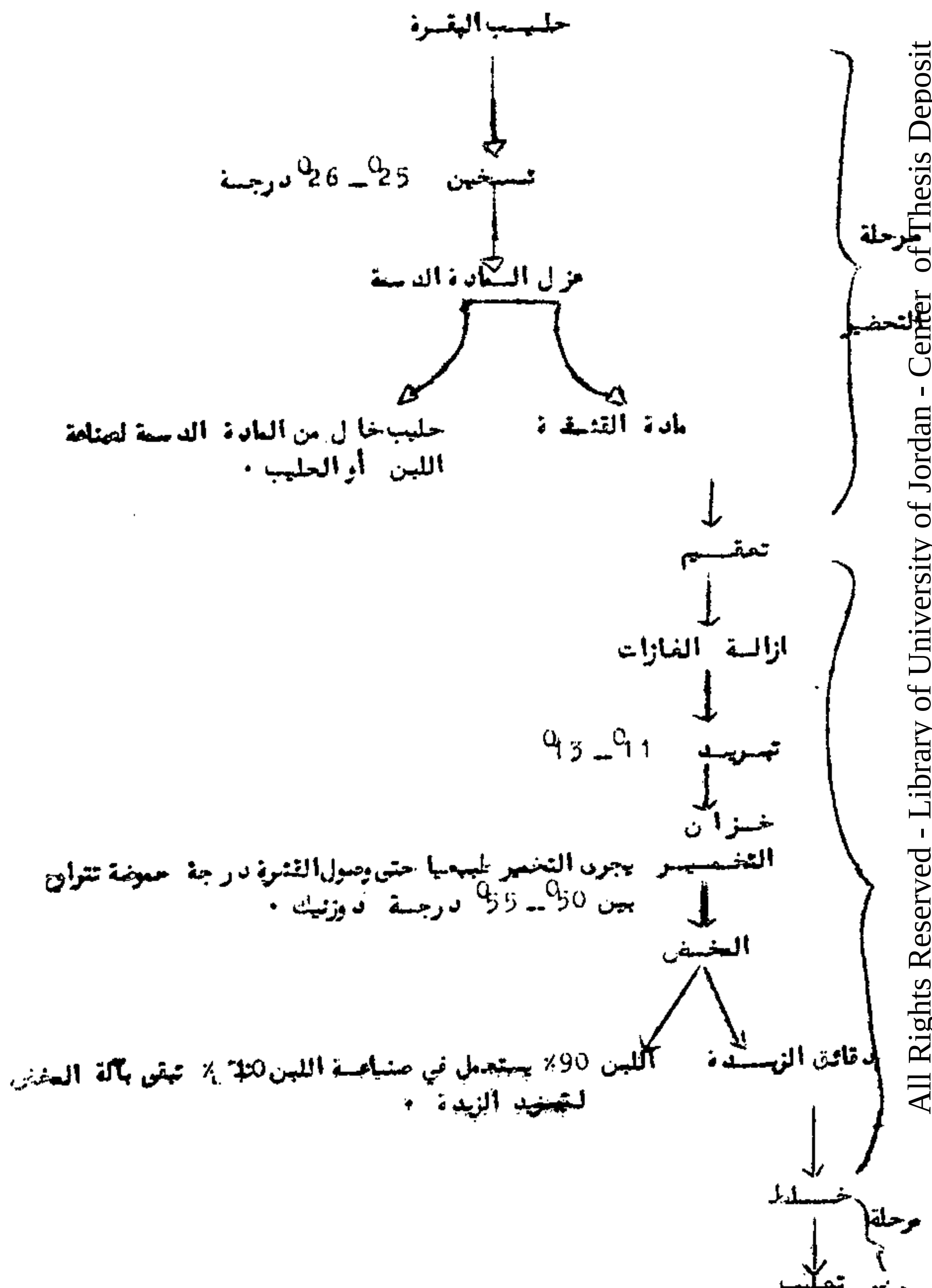
ملحق رقم 4



خطوات انتاج الجبن
حليب مصنع
تعقيم
80ْ_85ْ درجة لمدة 15 دقيقة .
تبريد
22ْ_28ْ درجة .
خزان تخمير
تبريد
6ْ_8ْ
تخمير
21ْ_22ْ درجة د وزنيك .
لمدة 12_14 ساعة .
تسخين
33ْ_38ْ تبعا للدرجة الحموضة .
ملء الاسوت
يترك الحليب للتجمد لمدة
25ْ_35ْ درجة .
تجزئة الحليب
المتجمد الى قطع
صغيرة لخروج
لاكتوسيروم .
خلط الحليب
مرة أو مرتان
سحب مادة لاكتوسيروم
وضع الحليب في
قوالب مربعة أو دائرية
الشكل .
التقلاب
في قلعة ذات
رطوبة
25_29 درجة
لمدة 20 ساعة
نزع القوالب
التمليح
لمدة 25_45
دقيقة في ماء مملح
لمدة 20_28
ساعة في درجة
حرارة 16ْ_18ْ
التجفيف
في رطوبة 70%_95% في
حرارة 11ْ_14ْ لمدة 8_10
أيام .
الترقيق
التعليب
فوسفات مونوكالسيك
خميرة الحليب
1% _ 2%
مرحلة التحضير
اضافة مادة البروزوز
مرحلة المعالجة
(التجميد والقولبة)
مرحلة اتمام المعالجة
مرحلة التعليب

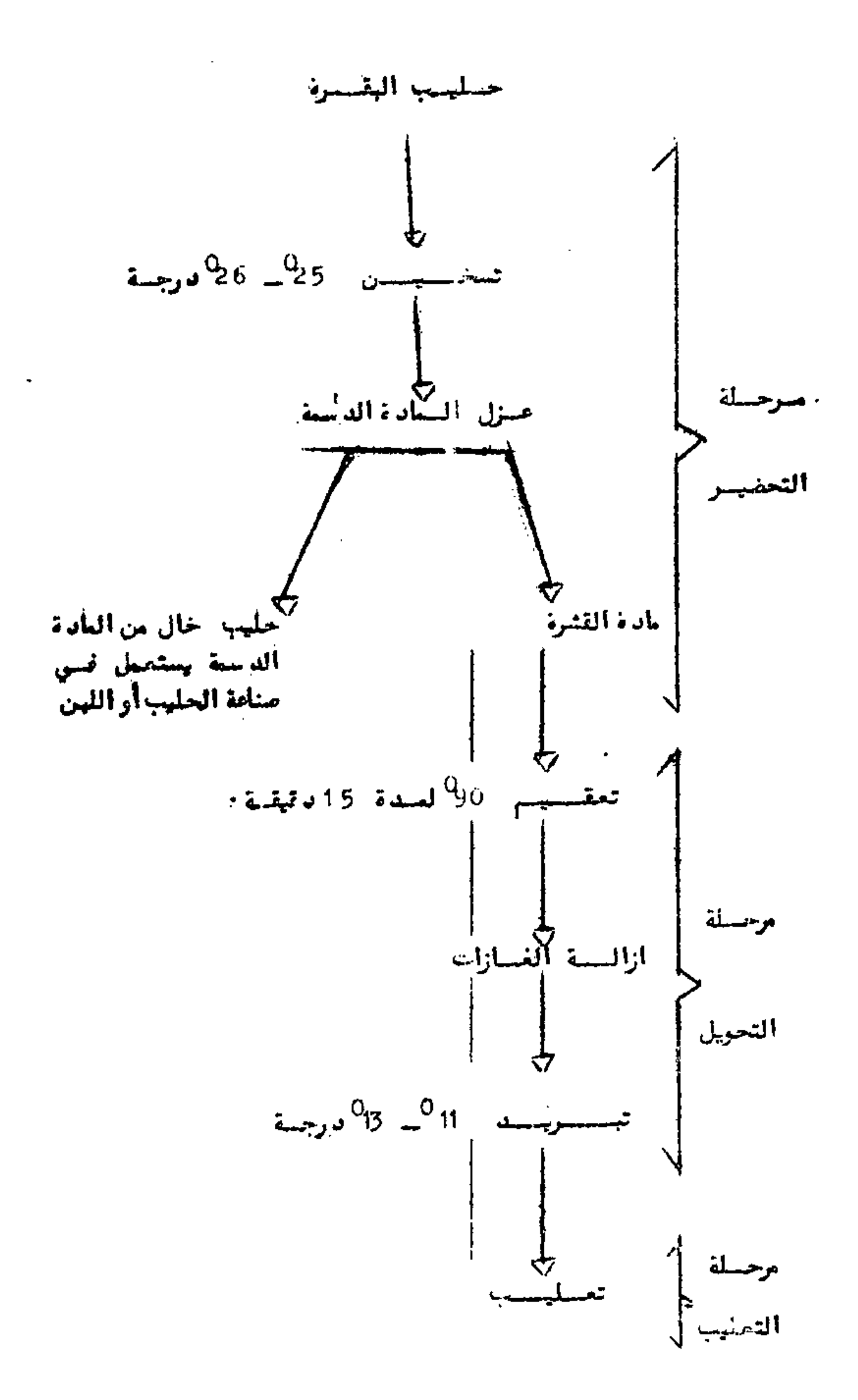
ملحق رقم 5

خطة انتاج الزبدة



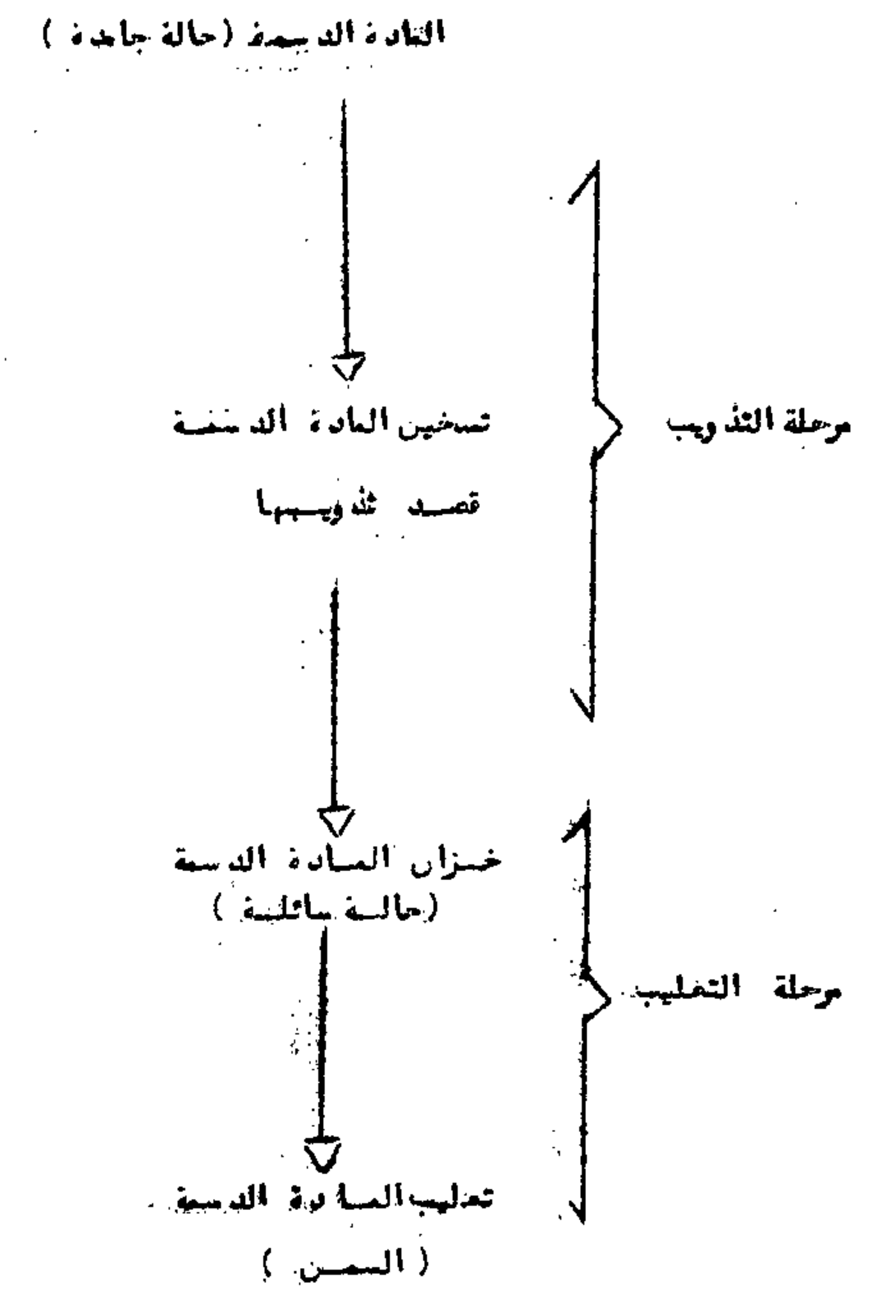
ملحق رقم 6

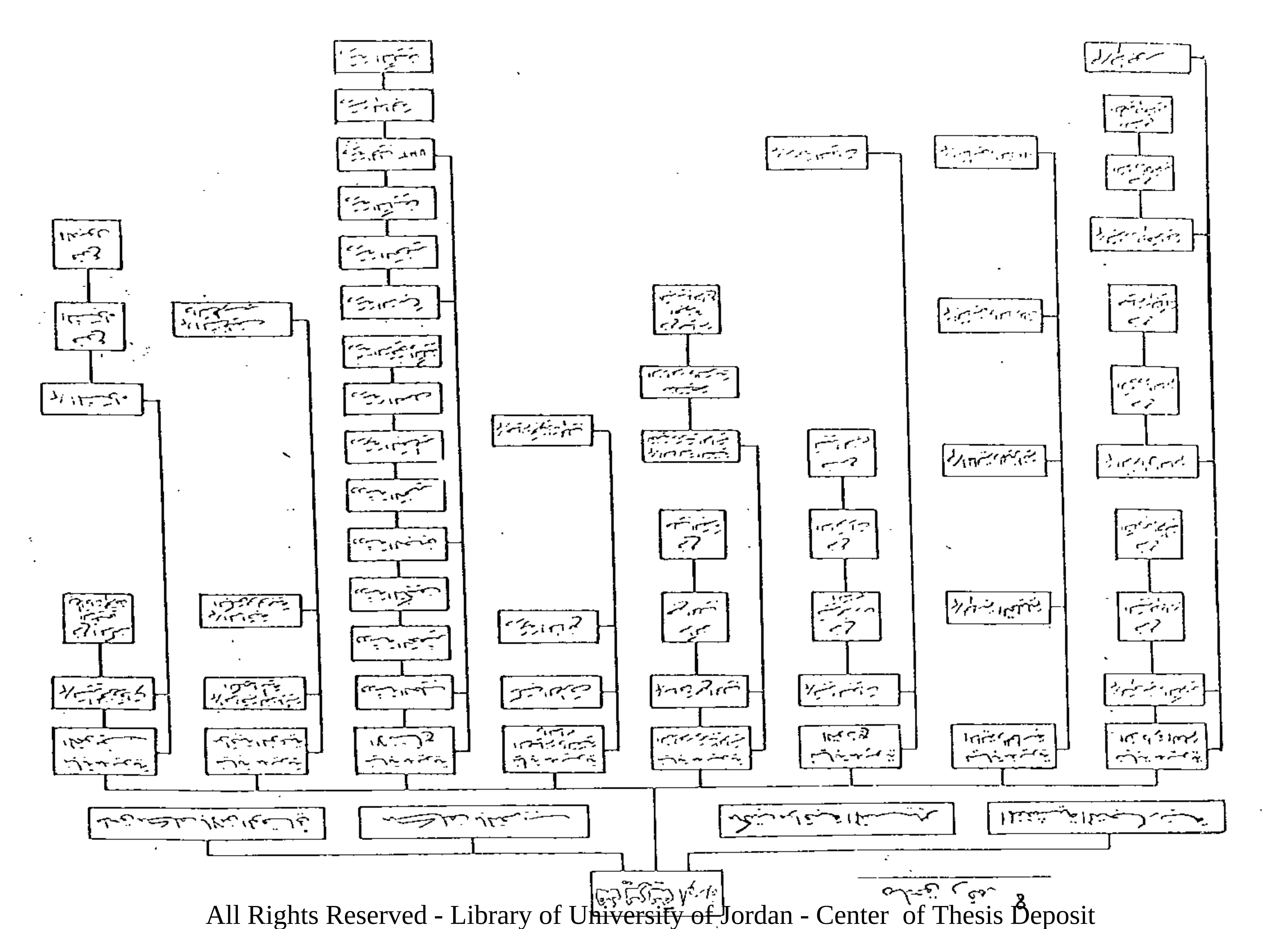
خطة انتاج القشدة:



ملحق رقم 7

خطة انتاج المادة الدسمة (السمن) .





ملحـــق رقـــــم 9

بطاقـة الحضور الشهريـــة

No.

Nom:

Mois 19

Date	Matin		Après-midi		Interruption heures supplémentaires		Total
	Entrée	Sortie	Entrée	Sortie	Sortie	Entrée	
16							
17							
18							
19							
20							
21							
22							
23							
24							
25							
26							
27							
28							
29							
30							
31							

(1) احمد رجب عبد العال ، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت 1982 ، ص 7 .

(2) O; MEKAOUCHE " COMTABILITÉ ANALYTIQUE:YAt_IL PLACE ENCORE AU DOUTE?"IN ACTUALITÉ ECONOMIQUE, N: JANVIER1988, PP 58 - 59

(3) _ LOUIS RIGAUD , LA MISE EN PLACE DES SYSTEMES D'INFORMATIONS POUR LADIRECTION ET LA GESTION DES ORGANISATION' ED DUNOD, PARIS 1979, P 68 .

(4) عارف دليلة ، أهم التطورات في نظرية القيمة والسعر ، منشورات الفجر ، دار الفجر ، حلب 1979 ، ص ص 12_13 .

(5) عارف دليلة ، نفس المرجع ص14 .

(6) - ALAIN SAMUELSON , LES GRANDS COURANTS DE LA PENSEÉ ECONOMIQUE, Ed PUG, GRENOBLE 1985 , P 54 .

(7) كارل ماركس ، ترجمة لجنة من الجامعيين ، رأس المال ، نقد الاقتصاد السياسي المجلد الخامس ، منشورات دار المعارف ، بيروت 1982 ، ص 1886 .

(8) كارل ماركس ، ترجمة لجنة من الجامعيين ، رأس المال ، نقد الاقتصاد السياسي ، المجلد الرابع ، منشورات دار المعارف ، بيروت 1982 ، ص 1517 .

(9) كارل ماركس ترجمة لجنة من الجامعيين ، نفس المرجع ، ص 1533 .

(10) - ALAIN SAMUELSON , LES GRANDS COURANTS DE LA PENSEÉ ECONOMIQUE, OPCIT , P 70 .

(11) كارل ماركس ، ترجمة لجنة من الجامعيين ، رأس المال ، نقد الاقتصاد السياسي ، المجلد الخامس ، مرجع سابق ، ص 1917 .

(12) كارل ماركس ، ترجمة لجنة من الجامعيين ، نفس المرجع ، المجلد الرابع ، ص 1567 .

(13) بافلوفينيتش توكاريف ، تعريب عارف دليلة ، ريع الأرض وتطور الرأسمالية في الزراعة دار الفارابي ، بيروت (د ت) ص 31 .

(14) ترجمة ماهر عسل ، الاقتصاد السياسي للرأسمالية ، دار التقدم ، موسكو 1976 ، ص 171_172 .

(15) كارل ماركس ، ترجمة لجنة من الجامعيين ، رأس المال ، نقد الاقتصاد السياسي ،

المجلد الأول ، منشورات دار المعارف بيروت 1982 ، ص 283.

(16) كارل ماركس ، ترجمة لجنة من الجامعيين ، نفس المرجع ، ص 285.

(17) ، (18) كارل ماركس ، ترجمة مجموعة من الجامعيين ، نفس المرجع ، ص 286.

(19) عارف دليلة ، أهم التطورات في نظرية القيمة والسعر ، مرجع سابق ، ص 24.

(20) عارف دليلة ، أهم التطورات في نظرية القيمة والسعر ، نفس المرجع ، ص 96.

(21) محمد الأخضر بن حسين ، نظرات حول الشروط الاقتصادية لنشوء الطبقة العاملة الجزائرية ، تراكم بدائي / أو تراكم رأس المال في إطار السيطرة الاستعمارية ، دراسات عن الطبقة العاملة في البلدان العربية /3/ 1979 ص 59.

(22) د. عبد الأمير السعد ، الريع البترولي والدولة الريعية ، دراسات عربية ، عدد 6/ 1986 وكذلك قضايا القطاع العام والخاص في البلاد العربية ، دراسات عربية العدد 9 / 1990.

(23) عارف دليلة ، أهم التطورات في نظرية القيمة والسعر ، مرجع سابق ، ص ص 33-34.

(24) عارف دليلة ، أهم التطورات في نظرية القيمة والسعر ، نفس المرجع ، ص ص 36 - 37.

(25) محمد دويدار ، مبادئ الاقتصاد السياسي ، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع الجزائر 1981 ، ص 365.

(26) محمد دويدار ، نفس المرجع ، ص ص 365-484.

(27) محمد دويدار ، نفس المرجع ، ص 372.

(28) محمد دويدار ، نفس المرجع ، ص ص 393-399.

(29) محمد دويدار ، نفس المرجع ، ص 397.

(30) - J.M ALBERTINI / A.SILEM ,COMPRENDRE LES THEORIES- ECONOMIQUE T1, ED LE SEUIL , PARIS 1984 , P P 69-70.

(31) - J.P GOULD , C.E FERGUSON , THEORIE MICROECONOMIQEE,TRADUIT DE L'AMERICAIN PAR JEAN - MARIE LAPORTE ET JEAN MICHEL SIX , ED ECONOMICA, PARIS 1984 , PP 531-532.

(32) - R-BARRE , ECONOMIE POLITIQUE T1 , ED PUF, PARIS 1975,PP 661-663;

(33) محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص ص 470_471 .

(34) - SERGE LAUNOIS, ANALYSE ECONOMIQUE DES COUTS ET PRIX DE REVIENT, ED PUF , PARIS 1975, .P188 -

(35) - R ; BARRE , ECONOMIE POLITIQUE T1 , O PCIT PP 664-665;

(36) ، (37) صباح سليمان علي ، نظام حسابات التكاليف في صناعة الجلود ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد 1975 ، ص ص 67_68 .

(38) عبد الحي مرعي ، في محاسبة التكاليف لاغراض التخطيط والرقابة ، مؤسسة شهاب الجامعة الاسكندرية 1985 ، ص ص 5_6 .

(39) سليمان قداح ، محاسبة التكاليف النموذجية ، مديرية الكتب الجامعية ، دمشق ، (د ت) ص 263 .

(40) علي توفيق علي ، التكاليف الصناعية ، مطبعة محرم بك الاسكندرية 1974 ، ص ص 225 ، 227

(41) - GUYMOTAIS DE NARBONNE , PRIX DE REVIENT ET COMPTABILITé DE GESTION, ED DUNOD, PARIS1975 , PP 41-44;

(42) علي توفيق علي ، التكاليف الصناعية ، مرجع سابق ، ص ص 234_238 .

(43) - ROLAND GUINAMARD , COMPTABILITé ANALYTIQUE D'EXPLOITATIO-N ET GESTION BUDGETAIRE, ED DALMAS ET CIE PARIS 1981 P 33.

(44) - PIERRE BARANGER , PIERRE BONASSIES , LE PRIX DE REVIENT OUTIL DE DECISION ET RENTABILITé DE L'ENTREPRISE , ED ORGANISATION , PARIS 1976 , P 135 ;

(45) - GERRARD DE BODT , LA MAITRISE DES COUTS ET DESMARGES DANS L'ENTREPRISE , ED DUNOD ,, PARIS 1978, P 6;

(46) سليمان قداح ، محاسبة التكاليف النموذجية ، مرجع سابق ، ص290 .

(47) عبد الحي مرعي ، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، ص ص26-27 .

(48) سليمان قداح ، محاسبة التكاليف النموذجية ، مرجع سابق ، ص ص274-276 .

(49) سليمان قداح ، نفس المرجع ، ص 276 .

(50) - PIERRE BARANGER, PIERRE BONASSIE S , LE PRIX DE REVIENT, OUTIL DE DECISION ET RENTABILITé DE L'ENTREPRISE, OPCIT P 64;

(51) فوزي غرايبة ، محاسبة التكاليف ، منشورات مكتبة النهضة الاسلامية ، عمان ، 1979 ، ص ص 303- 323 .

(52) - PIERRE BARANGER, PIERRE BONASSIES, LE PRIX DE REVIENT , OUTIL DE DECISION ET RENTABILITé, DE L'ENTREPRISE, OPCIT P 65;

(53) خيرت ضيف ، المحاسبة والتكاليف الزراعية ، دار النهضة العربية ، بيروت 1979 ، ص8 .

(54) - PIERRE BARANGER, PIERRE BONASSIES; LE PRIX DE REVIENT, OUTIL DE DECISION ET RENTABILITé DE L'ENTREPRISE ,OPCIT PP86-90.

(55) - PIERRE BARANGER , PIERRE BONASSIEB, méme OUVRAGE , P 64 ;

(56) سليمان قداح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن الوليد ، دمشق ، 1979 ، ص 28 .

(57) احمد رجب عبد العال ، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص ص105- 108 .

(58) سليمان قداح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص21 .

(59) سليمان قداح ، نفس المرجع ، ص44 .

(60) أحمد رجب عبد العال ، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص ص116-122 .

(61) علي توفيق ، ... التكاليف الصناعية ، مرجع سابق ، ص406 .

(62) احمد رجب عبد العال ، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ص ص 49-74.

(63) سليمان قداح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص ص 149-150.

(64) عبد الحي مرعي ، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مرجع سابق ، ص 427.

(65) د . أحمد نور ، المحاسبة الادارية وبحوث العمليات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، 1975 ، ص ص 65-66.

(66) - JACQUES BLANCHET, LES CONDITIONS DE SUCCES DE LA GESTION BUDGETAIRE, ED DUNOD, PARIS 1970., P 43 .

(67) د . أحمد نور ، المحاسبة الادارية وبحوث العمليات ، مرجع سابق ، ص 69.

(68) احمد رجب عبد العال ، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص ص 187-188.

(69) - LEO PAUL LAUZON ; MICHEL BERNARD, FRANCINE GELINAS, CONTR-OLE DE GESTION , ED GAETAN MORIN, QUEBEC, CANADA 1980, P 217;

(70) احمد رجب عبد العال ، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ص ص 193-228.

(71) عبد الحي مرعي ، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مرجع سابق ، ص 508.

(72) احمد رجب عبد العال ، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 229.

(73) -SAUL W.GELLERMAN; LES MOTIVATIONS, CLEF D'UNE GESTION EFF-ICACE, ED DUNOD ,PARIS 1971, P 21.

(74) - JEAN LUC BOULOT, JEAN PIERRE CRETAL, JEAN JOLIVET, SYLVIAN KOSKAS, ANALYSE ET CONTROLE DES COUTS , ED PUBLI-UNION PARIS 1986, P 42 ;

(75) ، (76) ، (77) - OPELAIT RAPPORT SUR LE PLAN DE DEVLOPPE-MENT DE L'ENTREPRISE 1990 -1994.

(78) عبد العزيز محمد حجازي ، النظام المحاسبي للتكاليف في المشروعات الصناعية ، دار النهضة العربية (د . م . ت) ص 15.

(79) عبد العزيز محمد حجازي ، نفس المرجع ، ص ص 15-16.

(80) - WILLIAM OUCHI ,M, NOUVEL ESPRIT D'ENTREPRISE , ED INTER-EDITIONS, PARIS (S.D) PP 39-40.

- THOMAS PETERS, ROBERT WATERMAN, LE PRIX D'EXCELLENCE, ED (81)
INTER- EDITION , PARIS 1983, P 26 ;

- THOMAS PETERS, ROBERT WATERMAN, MeME OUVRAGE, P : 30 . (82)

-JEAN LUC BOULOT, JEAN PIERE CRETAL, JEAN JOLIVET, SYLVIAN (83)
KOSKAS, ANALYSE ET CONTROLE DES COUTS ? OPCIT, P 204 .

- ANNIE BARTOLI, COMMUNICATION ET ORGANISATION, ED DUNOD (84)
PARIS1990, P 117 ;

- LOUIS RIGAUD , LA MISE EN PLACE DES SYSTEMES D'INFORMATION (85)
POUR LA DIRECTION ET LA GESTION DES ORGANISATIONS, OPCIT P 69

- LOUIS REGAUD , MeME OUVRAGE, P69 ; (86)

(87) علي توفيق علي ، التكاليف الصناعية ، مرجع سابق ، ص23 .

(88) ، (89) ، (90) ، (91) صباح سليمان علي ، نظام حسابات التكاليف في صناعة الجلود ، مرجع سابق ، ص ص97-99 .

-LOUIS RIGAUD, LA MISE EN PLACE DES SYSTEMES D'INFORMATION (92)
POUR LA DIRECTION ET LA GESTION DES ORGANISATIONS, OPCIT PP69-70

- louis RIGAUD , MEME OUVRAGE , PP 82-84 . (93)

- CHARLES T . HORGREN , COMPTABILITÉ ANALYTIQUE DE GESTION (94)
ED H.R.W Ltée , MONTREAL (S.D) , P 9 .

- MANUEL SANTO , TOUFIK SAAD , "L'ERE DU MANAGEMENT COMPTABLE", (95)
in revue francaise DE COMPTABILITE N° 190 MAI 1988, P62;

- SERGE EVRAERT , PIERRE MEVELLEC , " CALCUL DES COUTS: (96)
IL FAUT DEPASSER LES METHODES TRADITIONNELLES" IN REVUE FRANCA-
iSE DE GESTION , MARS - AVRIL-MAI 1990 , P17 ;

(97) ، (98) صباح سليمان علي ، نظام حسابات التكاليف في صناعة الجلود ، مرجع سابق ، ص ص73-77 .

(99) ، (100) عبد الحي مرعي ،في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مرجع سابق ، ص ص 430-431.

(101) عبد الحي مرعي ،نفس المرجع ، ص ص 441-442.